MIHAI MOCANU

657
M84

# CONTABILITATE MANAGERIALĂ APROFUNDATĂ

III321 439
BCU IAȘI

TIPO MOLDOVA

MIHAI MOCANU

# CONTABILITATE MANAGERIALĂ APROFUNDATĂ

**Prefaţa de Prof.univ.dr. Neculai Tabără**

657
M84

MIHAI MOCANU

770258

# CONTABILITATE MANAGERIALĂ APROFUNDATĂ

Prefaţa de Prof.univ.dr. Neculai Tabără

0 000010 64927 BCU IAŞI

ACU

TIPO MOLDOVA

# *PREFAŢA*

Apariţia lucrării *„Contabilitate managerială aprofundată”* elaborată de lectorul universitar doctor în economie **Mihai Mocanu** reprezintă un succes atât pentru autor, cât şi pentru colectivul de cadre didactice ale **„Şcolii Superioare de Contabilitate”** a Universităţii „Lucian Blaga” din Sibiu.

În fundamentarea şi luarea deciziilor, un rol deosebit îi revine contabilităţii, în general, şi în special contabilităţii manageriale deoarece informaţia contabilă oferită de aceasta managerilor trebuie să răspundă la două întrebări esenţiale:

- cum să aloce resursele încredinţate pentru a îndeplini obiectivele stabilite?
- cum au fost utilizate resursele alocate şi ce rezultate s-au obţinut?

Structura cărţii cuprinde patru capitole:

1. **Concepte de bază în calculaţia costurilor şi în contabilitatea de gestiune** - în care sunt abordate aspecte privind: geneza şi evoluţia contabilităţii de gestiune, concepte fundamentale, costul categorie economică, tipuri de costuri, concepte fundamentale privind costul, de la contabilitatea de gestiune la contabilitatea managerială care, pentru autor, înseamnă înregistrarea fiecărui element de cheltuială atât în contabilitatea financiară, cât şi în cea de gestiune.

2. **Gestiunea previzională şi bugetarea costurilor -** care cuprinde: planificarea întreprinderii, bugetul – instrument de armonizare şi eficientizare a relaţiei dintre cheltuieli şi venituri, bugetul şi gestiunea bugetară, procedura bugetară şi tipologia bugetelor, elaborarea bugetelor periodice.

3. **Sistemul metodologic al calculaţiei costurilor -** care tratează: perspective ale teoriei calculaţiei costurilor, tipuri de calculaţie, calculaţiile totale şi cele parţiale cu metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor totale şi integrale, cu calculaţia costului complet, metode evoluate de calculaţie a costului complet, metode

de evidenţă complexă şi control operativ, metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor parţiale.

**4. Implementarea sistemelor de management şi de producţie ca metode moderne de calculaţie a costurilor** - în care se abordează: rolul benchmarking-ului în realizarea managementului performanţei întreprinderii, strategia Kaizen Costing (KC) şi îmbunătăţirea performanţei manageriale, sistemul de producţie organizat în Just-in-time (JIT) şi contabilitatea managerială.

Lucrarea apărută la prestigioasa editură TipoMoldova din Iaşi se caracterizează prin inovaţie şi originalitate conceptuală, cu 16 aplicaţii semnificative privind metodele prezentate, cu un demers spre modernizarea managementului producţiei. De fapt, modernizarea în acest domeniu înseamnă transformarea, adaptarea la realităţile şi exigenţele prezentului, modificarea instrumentelor, proceselor şi metodelor de lucru pentru a corespunde progresului tehnico-ştiinţific actual.

***Contabilitate managerială aprofundată*** reprezintă o carte indispensabilă studenţilor în formare şi, mai ales, masteranzilor, doctoranzilor, cercetătorilor, profesioniştilor în domeniu, precum şi managerilor confruntaţi cu efervescenţa noutăţilor care se succed cu repeziciune şi au tendinţa de a-i dezorienta pe toţi cei care nu deţin acest instrument de cunoaştere şi orientare în domeniu.

10 Decembrie 2016

Prof. univ. dr. Neculai Tabără
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iaşi

*INTRODUCERE* ..... 5

**CAPITOLUL I** ..... 9

**CONCEPTE DE BAZĂ ÎN CALCULAŢIA** ..... 9

**COSTURILOR ŞI ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE** ..... 9

I.1. CONTABILITATEA DE GESTIUNE – GENEZĂ ŞI EVOLUŢIE ..... 12

*I.1.1. De la contabilitatea calculaţiei costurilor la contabilitatea de gestiune* ..... 12

*I.1.2. Organizarea contabilităţii de gestiune în România* ..... 20

I.2. CONCEPTE FUNDAMENTALE UTILIZATE ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE ..... 30

I.3. COSTUL - CATEGORIE ECONOMICĂ ..... 37

*I.3.1. Dimensiunea etimologică şi semantică a noţiunii "cost "* ..... 40

*I.3.2. Categoria economică de "cost"* ..... 43

I.4. TIPURI DE COSTURI ..... 50

*I.4.1. Câmpul de aplicare a costurilor* ..... 51

*I.4.2. Momentul de calcul al costurilor* ..... 52

*I.4.3. Conţinutul costurilor* ..... 53

I.5. CONCEPTE FUNDAMENTALE PRIVIND COSTUL ..... 54

*I.5.1. Costul real şi costul monetar* ..... 55

*I.5.2. Costul total şi costul mediu unitar* ..... 58

*I.5.3. Costul marginal şi costul diferenţial* ..... 68

*I.5.4. Costuri necesare şi costuri nenecesare; costurile activităţii şi costurile subactivităţii* ..... 72

*I.5.5. Costul produselor, lucrărilor şi serviciilor şi costurile perioadei* ..... 75

I.6. DE LA CONTABILITATEA DE GESTIUNE LA CONTABILITATEA MANAGERIALĂ ..... 80

*I.6.1. Contabilitatea managerială a cheltuielilor cu materiile prime şi materialele consumabile* ..... 83

*I.6.1.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor cu materiile prime şi materialele consumabile* ..... 83

*I.6.1.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu materiile prime şi materialele consumabile* ..... 85

*I.6.2. Contabilitatea managerială a cheltuielilor cu energia şi apa* ..... 86

*I.6.2.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor cu energia şi apa* ..... 86

*I.6.2.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu energia şi apa* ..... 86

*I.6.3. Contabilitatea managerială a cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale* ..... 87

*I.6.3.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale* ..... 87

*I.6.3.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale* ..... 88

*I.6.4. Contabilitatea managerială a cheltuielilor cu salariile* ..... 88

*I.6.4.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor cu salariile* ..... 88

*I.6.4.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu salariile* ..... 88

*I.6.5. Contabilitatea managerială a cheltuielilor privind asigurările şi protecţia socială* ..... 89

*I.6.5.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor privind asigurările şi protecţia socială* 89

*I.6.5.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor privind asigurările şi protecţia socială* .....91
*I.6.6. Contabilitatea managerială a cheltuielilor cu serviciile executate de terţi* .....91
*I.6.6.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor cu serviciile executate de terţi* .....91
*I.6.6.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu serviciile executate de terţi* .....95
*I.6.7. Contabilitatea managerială a cheltuielilor privind activele biologice de natura stocurilor* .....96
*I.6.7.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor privind activele biologice de natura stocurilor* .....96
*I.6.7.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor privind activele biologice de natura stocurilor* .....96
*I.6.8. Contabilitatea managerială a cheltuielilor privind mărfurile* .....97
*I.6.8.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor privind mărfurile* .....97
*I.6.8.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor privind mărfurile* .....98
*I.6.9. Contabilitatea managerială a cheltuielilor privind ambalajele* .....98
*I.6.9.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor privind ambalajele* .....98
*I.6.9.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor privind ambalajele* .....99
*I.6.10. Contabilitatea magerială a cheltuielilor înregistrate în avans* .....100
*I.6.10.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor înregistrate în avans* .....100
*I.6.10.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielior înregistrate în avans* .....101
*I.6.11. Contabilitatea managerială a altor cheltuieli încorporabile în costuri* .....101
I.6.11.1. Contabilitatea financiară a altor cheltuieli încorporabile în costuri .....101
*I.6.11.2. Contabilitatea de gestiune a altor cheltuieli încorporabile în costuri* .....103

**CAPITOLUL II** .....**104**

**GESTIUNEA PREVIZIONALĂ ŞI BUGETAREA COSTURILOR** .....**104**

II.1. PLANIFICAREA ÎNTREPRINDERII .....104
II.2. BUGETUL – INSTRUMENT DE ARMONIZARE ŞI EFICENTIZARE A RELAŢIEI DINTRE CHELTUIELI ŞI VENITURI .....106
II.3. BUGETUL ŞI GESTIUNEA BUGETARĂ .....107
II.4. PROCEDURA BUGETARĂ ŞI TIPOLOGIA BUGETELOR .....109
II.5. ELABORAREA BUGETELOR PERIODICE .....113
*II.5.1. Elaborarea bugetului vânzărilor* .....113
*II.5.2. Elaborarea bugetului activităţii comerciale* .....119
*II.5.3. Bugetul de producţie* .....121
*II. 5.4. Bugetul costurilor de producţie* .....123
*II.5.5. Bugetul aprovizionărilor* .....127
*II.5.6. Bugetul resurselor umane* .....129
*II.5.7. Bugetul cheltuielilor indirecte de producţie* .....131
*II.5.8. Bugetul cheltuielilor generale de administraţie* .....133
*II. 5.9. Bugetul general al costurilor de producţie al întreprinderii* .....136
*II. 5.10. Bugetul de investiţii* .....136
*II. 5.11. Bugetele de sinteză* .....137
*II.5.12. Bugetarea cheltuielilor şi veniturilor întreprinderilor cu capital de stat* 138
*II. 5.12.1. Bugetul activităţii generale* .....139
*II.5.12.2. Bugetul activităţii de trezorie* .....143

*II.5.12.3. Bugetul împrumuturilor garantate de stat* ..... 145
*II.5.12.4. Principalii indicatori economico-financiari* ..... 146

**CAPITOLUL III ..... 151**

**SISTEMUL METODOLOGIC AL CALCULAŢIEI COSTURILOR ..... 151**

III.1. PERSPECTIVE ALE ABORDĂRII TEORIEI CALCULAŢIEI COSTURILOR ..... 151
*III.1.1. Perspectiva economică ..... 153*
*III.1.2. Perspectiva normativă ..... 154*
III.2. CONCEPTUL DE CALCULAŢIE A COSTURILOR ..... 157
III.3. TIPURI DE CALCULAŢIE ..... 160
III.4. CALCULAŢII TOTALE ŞI CALCULAŢII PARŢIALE ..... 164
*III.4.1. Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor totale sau integrale ..... 164*
*III.4.1.1. Metode de bază de calculaţie a costului complet* ..... 164
*III.4.1.1.1. Metoda globală sau metoda calculaţiei simple* ..... 165
III.4.1.1.2. Metoda pe comenzi ..... 187
III.4.1.1.3. Metoda pe faze de fabricaţie ..... 227
*III.4.1.2. Metode evoluate de calculaţie a costului complet* ..... 257
III.4.1.2.1 Metoda tarif-oră–maşină ( THM) ..... 257
III.4.1.2.2. Metoda PERT-cost ..... 263
III.4.1.2.3 Metoda Georges Perrin ( G.P.) ..... 268
*III.4.1.3. Metode de evidenţă complexă şi control operativ* ..... 273
III.4.1.3.1. Metoda standard-cost ..... 273
III.4.1.3.2 Metoda costurilor normate ..... 290
III.4.1.3.3. Metoda de calculaţie a costurilor pe bază de activităţi ..... 295
III.4.1.3.4. Metoda de calculaţie a costurilor ţintă – TC ..... 306
*III.4.2. Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor parţiale ..... 313*
*III.4.2.1. Metoda direct-costing* ..... 315
*III.4.2.2. Metoda costurilor directe* ..... 323

**CAPITOLUL IV ..... 329**

**IMPLEMENTAREA SISTEMELOR DE MANAGEMENT ŞI DE PRODUCŢIE CA METODE MODERNE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR ..... 329**

IV.1. ROLUL BENCHMARKING-ULUI ÎN REALIZAREA MANAGEMENTULUI DE PERFORMANŢĂ AL ÎNTREPRINDERII ..... 329
*IV.1.1.Cuantificarea calităţii şi a performanţei informaţiei contabile ..... 329*
*IV.1.2. Utilizarea benchmarking-ului în ameliorarea performanţei globale a întreprinderii ..... 332*
*IV.1.3. Perspectiva implementării benchmarking-ului în ameliorarea performanţei globale a întreprinderii româneşti ..... 337*
IV.2. STRATEGIA KAIZEN COSTING (KC) ŞI ÎMBUNĂTĂŢIREA PERFORMANŢEI MANAGERIALE A ÎNTREPRINDERII. ..... 339
IV.3. SISTEMUL DE PRODUCŢIE ORGANIZAT ÎN ..... 344
"JUST-ÎN-TIME"(JIT) ŞI CONTABILITATEA MANAGERIALĂ ..... 344

**BIBLIOGRAFIE ..... 351**

# *INTRODUCERE*

În condiţiile economiei concurenţiale unde complexitatea vieţii economice creşte, creşte şi rolul informaţiei în luarea deciziei. Prin urmare, de calitatea informaţiei depind calitatea deciziilor curente şi de perspectivă şi, implicit, rezultatele obţinute.

Ne întrebăm, adesea, de ce unele firme obţin un succes strălucitor, în timp ce altele înregistrează pierderi. De regulă, în primul caz lucrurile sunt clare, în cel de al doilea însă, nu, în sensul că din exterior se caută explicaţii, iar din interior se oferă interminabile justificări. În fapt, în ambele situaţii există o singură cauză: managementul.

Se poate spune că sarcina de bază a managementului firmei este de a pune în valoare performanţele oamenilor, performanţe ce devin realizabile numai dacă îmbracă o dimensiune concretă şi pozitivă în raportul management-profit.

Perioadele de succes ale firmelor de prestigiu s-au suprapus, în mare măsură, cu elementele de revoluţionare a sistemului de management al firmei: stabilirea de strategii adecvate, orientarea spre afaceri cheie şi cu valoare mare, satisfacerea necesităţilor clienţilor şi asigurarea contactului permanent cu aceştia, tratarea salariaţilor ca resurse umane, dezvoltarea spiritului creator şi motivarea salariaţilor, astfel încât fiecare să facă ce ştie mai bine.

În condiţiile mediului concurenţial, actul decizional depinde de numeroase informaţii care trebuie create (concepute), transmise, receptate, percepute (interpretate), aplicate şi riguros controlate.

În fundamentarea şi luarea deciziilor, un rol deosebit îi revine contabilităţii, în general şi în special contabilităţii manageriale, întrucât informaţia din contabilitatea managerială este destinată managerului care trebuie să răspundă la două întrebări esenţiale :

- Cum să aloce resursele încredinţate pentru a atinge obiectivele stabilite?
- Cum au fost utilizate resursele alocate şi la ce rezultate s-a ajuns?

Finalitatea contabilităţii este reprezentarea prin informaţii a unei realităţi care este organismul economic (firma, întreprinderea, organizaţia).

Informaţiile contabile îşi găsesc utilitatea atât pentru "producătorii" lor, cât şi pentru utilizatori.

Multitudinea nevoilor informaţionale, atât în mediul intern, cât şi în cel extern organismului economic, determină construirea a două reprezentări ale aceleiaşi realităţi: o reprezentare "internă" şi o reprezentare "externă".

Este vorba, în esenţă, de o reprezentare "dual㔠care-şi găseşte concretizarea în existenţa a două componente ale sistemului informaţional contabil: o componentă care redă imaginea organismului economic în exterior, considerată "faţa externă" a acestuia – contabilitatea generală sau financiară - şi o componentă care descrie procesele interne ale organismului economic, considerată "faţă internă" a acestuia – contabilitatea de gestiune. Ambele – contabilitatea de gestiune şi contabilitatea financiară – formează ***contabilitatea managerială***. Rolul contabilităţii financiare este de a înregistra tranzacţiile întreprinderii cu mediul ei extern, pentru determinarea periodică şi sintetică a situaţiei averii şi financiare, cât şi a rezultatului operaţiunilor efectuate. Deci, contabilitatea financiară are ca obiect însăşi averea întreprinderii, luată în totalitatea şi structuralitatea sa ca entitate gestionară.

Rolul contabilităţii de gestiune este de a servi ca instrument în luarea deciziilor de către managerii întreprinderii, de a evidenţia, calcula şi reda anumite aspecte ale utilizării resurselor şi ale producerii de rezultate, pe structuri funcţionale sau compartimente funcţionale (pe produs, pe lucrare sau serviciu, pe secţie etc.). Deci, contabilitatea de gestiune are ca obiect evidenţierea unor aspecte ale managementului întreprinderii, de unde şi denumirea (eronată, cred) de contabilitate managerială.

"Organizarea distinctă a celor două circuite nu trebuie percepute ca o fragmentare arbitrară a contabilităţii, deoarece componentele menţionate sunt intercorelate. În contabilitatea de gestiune sunt reflectate, dintr-un punct de vedere propriu, elemente de avere şi operaţiuni economice care sunt evidenţiate şi în contabilitatea financiară. Baza documentară utilizată în cele două circuite este unică. Relaţia de interdependenţă dintre cele două subsisteme se manifestă în cadrul sistemului dualist de contabilitate, prin faptul că ele se completează reciproc sub aspect informaţional, ca instrumente ale procesului decizional.

Calitatea informaţiei contabile generate de ambele paliere (circuite) constituie «unul din elementele cheie care condiţionează eficienţa procesului decizional»"[1].

În mod schematic, interdependenţa dintre cele două subsisteme se prezintă ca în figura nr. 1 [2].

Iată de ce, unul din obiectivele principale ale contabilităţii de gestiune este de a-i ajuta pe manageri să administreze costurile de utilizare a factorilor de producţie în aşa fel încât să creeze mediul care să permită stăpânirea şi cunoaşterea costurilor totale şi pe unitatea de produs, lucrare sau serviciu.

Costul este factorul de risc cel mai mare care însoţeşte factorii de producţie, întrucât este în raport invers proporţional cu profitul: un cost mare duce la un profit mic care provine, în acest caz, numai dintr-un management deficitar.

Optimizarea structurii factorilor de producţie, într-o activitate dată, după criteriul costurilor a devenit deja, dacă este bine concepută, organizată şi derulată, o activitate profitabilă.

Costul factorilor de producţie determină, aşadar, în tot mai mare măsură, profitul şi rentabilitatea utilizatorului. Ca urmare, costul trebuie previzionat, iar firma trebuie să-şi conceapă o strategie adecvată şi proceduri tactice pentru corectarea operativă şi punerea în practică a acestora.

---

[1] **HOROMNEA**, E. şi colab. - *Bazele contabilităţii*, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2005, p. 26-27.

[2] **Ibidem**, p. 27.

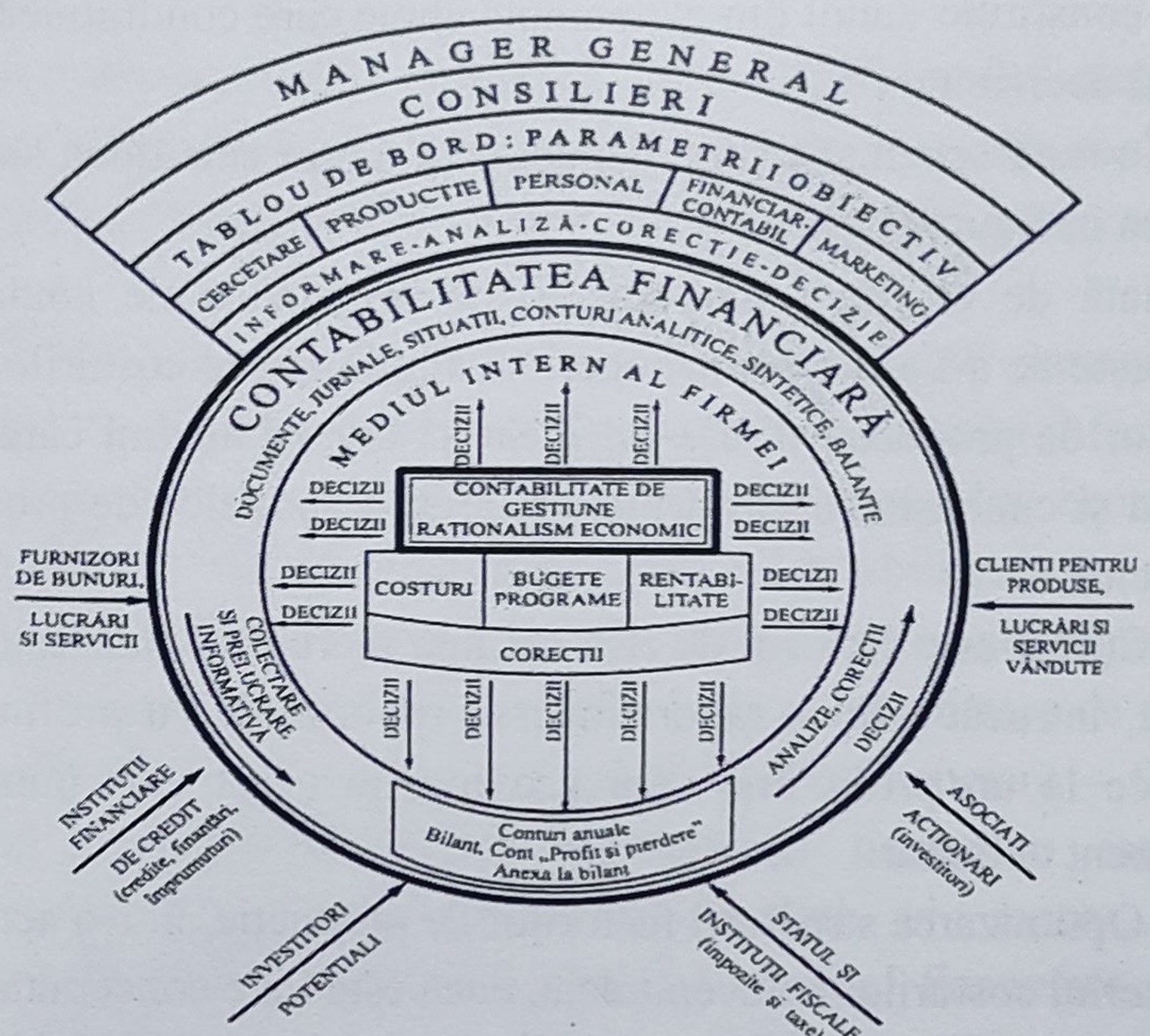



**Figura nr. 1**: Dualismul contabil si procesul

Pentru a administra un organism (o firmă), managementul său trebuie să dispună de informaţii, atât asupra mediului extern, cât şi asupra organizării lui însuşi. Managementul are nevoie de informaţii foarte precise asupra mediului şi asupra organismului însuşi, iar principiile sale trebuie să încerce concilierea a două mari modele:

- un model fondat pe piaţă, pe concurenţă, performanţa fiind principala apreciere bazată pe criterii financiare (profitul) ;
- un model fondat pe calitatea globală, satisfacerea clientului, contribuţia la dezvoltarea socială, performanţa fiind principala apreciere bazată pe criterii operaţionale pe termen lung (calitate, interval de timp, flexibilitate, productivitate) din care decurge performanţa financiară.

Aici regăsim condiţia de elaborare şi aplicare a strategiei întreprinderii, iar contabilitatea de gestiune, prin dublul său rol pe care îl deţine – pe de o parte, furnizarea de informaţii pentru luarea deciziilor şi măsurarea performanţelor, iar pe de altă parte, influenţarea comportamentului celor implicaţi în organizarea activităţii –, constituie un instrument al managementului.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

# CAPITOLUL I

# CONCEPTE DE BAZĂ ÎN CALCULAŢIA COSTURILOR ŞI ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE

Apărută din necesitatea practică a managerilor organizaţiilor industriale de a-şi conduce afacerile, contabilitatea de gestiune s-a dezvoltat într-un proces istoric relativ îndelungat.

Formaţia tehnică a managerilor, cât şi spiritul lor practic, i-au obligat să-şi "construiască" instrumente adecvate, cu ajutorul cărora să poată gestiona mai bine procesul productiv şi să poată cuantifica ceea ce câştigau în urma exercitării activităţii productive.

*"Sub dublul efect al presiunii concurenţei şi al multitudinii de produse şi procese de producţie, întreprinderile au simţit nevoia să-şi cunoască mai bine costurile, pentru a determina cu cea mai mare precizie posibilă preţurile de vânzare şi marjele realizabile pentru fiecare produs. Nu era vorba numai de previziune, dar trebuiau date mijloacele necesare pentru a putea urmări executarea deciziilor; aşa se explică dezvoltarea pe care au luat-o în prezent controlul de gestiune şi instrumentul său privilegiat, contabilitatea analitică, de care nu s-ar putea lipsi, astăzi, nicio întreprindere mai importantă"*[3]

Într-o economie de piaţă asistăm la o "presiune" a "concurenţei", caz în care întreprinderile simt nevoia să-şi cunoască mai bine costurile, pentru a determina cu cea mai mare precizie posibilă preţurile de vânzare pentru fiecare produs, serviciu sau lucrare.

*"Costul unui produs poate fi influenţat numai dacă se acţionează asupra activităţilor care îl generează şi dacă aceste activităţi sunt sub*

---

[3]**CAPRON, M.,** - *Contabilitatea în perspectivă*, Bucureşti: Editura Humanitas,1993, p. 57.

*autoritatea unui responsabil, apt să optimizeze declanşarea şi funcţionarea sistemului condus*"[4].

Contabilitatea de gestiune furnizează conducătorilor (managerilor) de la diverse niveluri de conducere date privind costurile – într-un grad de detaliu specific nevoilor –, permiţându-le orientarea activităţii în sensul dorit de ei.

Informaţiile furnizate de contabilitatea de gestiune nu se limitează la calculaţia costurilor de producţie, ci la elaborarea costurilor previzionate standard sau normate şi la luarea deciziilor.

În plus, trebuie să redea şi aspecte legate de concurenţă, de politicile de întreprinderi cu activităţi similare etc., în vederea luării deciziilor care să asigure competitivitatea produselor, lucrărilor şi serviciilor. Prin aceasta, contabilitatea de gestiune asigură explicarea unor rezultate prin compararea costurilor efective cu cele previzionate şi cu preţurile de vânzare, rezultând unele abateri. Studiul abaterilor în metodele de calculaţie standard şi a costurilor normate asigură luarea deciziilor privind măsurile corective necesare. În acelaşi timp, informaţiile ei servesc la elaborarea bugetelor întreprinderii.

În condiţiile marilor întreprinderi, unde asistăm la separarea acţionarilor-proprietari şi a managerilor-profesionişti în procesul conducerii, nevoia de informare în luarea deciziilor s-a intensificat. De aceea, pe drept cuvânt, se spune că orice conducător, indiferent de treapta ierarhică pe care se află, este obligat să cunoască costul pentru a putea acţiona corespunzător, iar "*începutul ştiinţei unui director este cunoaşterea exactă a costului de producţie*"[5], afirmă economistul Bertrand Thopson.

Nivelul costurilor este un barometru ce dă informaţii privind condiţiile în care se desfăşoară o anumită activitate, ceea ce permite conducerii urmărirea, analiza şi direcţionarea proceselor spre o mai raţională refolosire a resurselor. Orice conducător de întreprindere, prin natura funcţiei sale, trebuie să ştie, cât mai exact posibil, costurile de producţie, preţul de revenire al produselor şi rentabilitatea acestora.

---

[4] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti: Editura Economică, 1999, p.377.

[5] **OLARIU, C.** – *Conducerea întreprinderii prin costuri*, Bucureşti: Editura Facla, 1975, p. 99.

Iată de ce contabilitatea de gestiune nu trebuie privită ca un scop în sine, ci ca o necesitate pentru prezent şi viitor, deopotrivă.

Contabilitatea de gestiune se organizează de către fiecare entitate economică, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii, având ca obiective principale următoarele: calcularea costurilor; stabilirea rezultatelor şi a rentabilităţii produselor, lucrărilor şi serviciilor executate; întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli pe activităţi, urmărirea şi controlul executării acestora în scopul cunoaşterii rezultatelor şi furnizării datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea entităţii economice şi altele.

În contabilitatea de gestiune, calculaţia costurilor reprezintă un sector de calcul prioritar. Sectoarele de calcul ale contabilităţii au apărut pe măsură ce a fost nevoie de ele.

Înainte de revoluţia industrială, sistemul de contabilitate a fost conceput pentru a răspunde, în primul rând, unor probleme specifice comerţului.

Dar, odată cu revoluţia industrială care a necesitat însemnate investiţii de capital, de o structură eterogenă, s-au dezvoltat şi "responsabilităţile" contabilităţii costurilor.

Între timp, contabilitatea de gestiune a fost influenţată de numeroşi factori care au făcut ca utilizarea ei să nu mai prezinte acelaşi grad de eficacitate ca în momentul apariţiei sale. Problema fundamentală care se pune astăzi este aceea de a determina măsura în care contabilitatea de gestiune, în forma ei actuală, mai reuşeşte să-şi îndeplinească obiectivul pentru care ea a fost concepută.

Pentru clarificarea conceptului de "contabilitate de gestiune" (şi nu numai) şi aprecierea modului în care ea răspunde necesităţilor informaţionale ale utilizatorilor ei, se impun, deopotrivă, o privire istorică asupra apariţiei şi evoluţiei sale de-a lungul timpului şi clarificarea abordărilor într-o viziune nouă a unor concepte fundamentale utilizate în contabilitatea de gestiune.

# *I.1. Contabilitatea de gestiune – geneză şi evoluţie*

## *I.1.1. De la contabilitatea calculaţiei costurilor la contabilitatea de gestiune*

Contabilitatea de gestiune a apărut în momentul în care, pentru realizarea obiectului de activitate, întreprinderile industriale au început să nu se mai bazeze pe schimburile realizate cu exteriorul, ci au înţeles beneficiile pe care le-ar fi adus coordonarea unor schimburi exercitate în interior.

Primele manifestări ale industrializării au condus la reunirea mai multor stadii ale producţiei în interiorul unei organizaţii, devenind necesară adaptarea unui raţionament economic bazat pe costul de producţie pentru fundamentarea preţului de vânzare. Calcularea costului pe baza sistemului de informare contabilă a determinat nevoia investirii într-un sistem de contabilitate internă care să permită managerilor să obţină informaţii despre produsele lor, de-a lungul întregului lanţ de transformări la care erau supuse. Obţinerea informaţiilor, însă, necesită un timp lung de prelucrare, iar pilotajul exercitat posterior avea o natură puţin reactivă.

Preţul unitar al componentelor cumpărate de la furnizori şi utilizate în procesul de producţie al întreprinderii nu mai oferea toate informaţiile necesare luării deciziilor şi exercitării controlului asupra activităţii desfăşurate. În acelaşi timp, schimbarea modului de remunerare a muncitorilor – de la remunerarea pe bucată la remunerarea prin salariu – contribuia la absenţa unei baze de apreciere verificate şi sigure a costurilor produselor. Iată de ce, în perioada revoluţiei industriale, apar primele manifestări ale contabilităţii de gestiune: contabilitatea calculaţiei costurilor.

Contabilitatea calculaţiei costurilor a căpătat o importanţă mai mare în a doua jumătate a secolului al XIX-lea. La 1875, în Franţa, Ad. Guidbault, în lucrarea "*Traité de la comptibilité et d'administration industrialle*", este preocupat de aşezarea contabilităţii industriale şi a costului calculat şi controlat prin contabilitate pe un fundament serios — cel al sistemului de conturi. Totul evoluează în timp către conducerea ştiinţifică a întreprinderii. Mişcarea tayloristă înnoieşte totul, inclusiv

contabilitatea. Aşa se face că se ajunge la fundamentarea ştiinţifică a costurilor.

Profesorul C. Charter Harrison – membru al **Asociaţiei specialiştilor în calcularea costului (National Association of Cost Accountants)**, înfiinţată în 1919 – devine promotorul fundamentării ştiinţifice a costurilor.

La 1925, în Germania, E. Schmalenbach îşi lansează lucrarea "*Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*", prin care îşi valorifică ideile în legătură cu calculaţia costurilor, idei ce l-au preocupat peste 35 de ani.

În America, în 1939, Neuner este autorul lucrării "*Cost accounting: principles end practice*", lucrare considerată ca fiind cea mai importantă a perioadei respective.

Până la jumătatea secolului al XX-lea, contabilitatea costurilor s-a inspirat din criterii financiare, preocuparea ei fundamentală fiind furnizarea de informaţii pentru determinarea conturilor anuale. Aşa stând lucrurile, contabilitatea nu este aptă pentru fundamentarea deciziilor interne deoarece nu oferă informaţii adecvate pentru evaluarea opţiunilor alternative în derularea proceselor economice. Din această cauză, începând cu a doua jumătate a secolului al XX–lea, sistemul costurilor s-a orientat, în principal, spre adoptarea deciziilor. Prin urmare, se poate vorbi de existenţa modelelor diferite de costuri care urmăresc scopuri diferite, ceea ce a făcut posibilă lărgirea câmpului tradiţional al contabilităţii costurilor, evoluând şi transformându-se în contabilitate de gestiune.

Din punct de vedere istoric, contabilitatea de gestiune a evoluat odată cu evoluţia producţiei de mărfuri şi a economiei concurenţiale. În condiţiile în care exista subproducţie, piaţa era în exclusivitate a producătorului, iar rolul contabilităţii de gestiune a acestuia se rezumă la calculul costurilor complete ale produselor, lucrărilor şi serviciilor, costuri care să permită producătorului să-şi adapteze preţurile la procesul de modificare a costurilor. Cu timpul, piaţa s-a echilibrat datorită concurenţei, influenţând şi contabilitatea de gestiune, în sensul orientării acesteea spre previziunea nivelului şi structurii costurilor şi spre controlul operativ al acestora.

În ultimii ani, cercetările în domeniul calculaţiei costurilor au luat mare avânt, iar rezultatele lor au "umplut" publicaţii de mare profunzime, fiind introduse în numeroase întreprinderi.

*"Cu cât a devenit mai dură concurenţa, cu atât a sporit şi interesul cadrelor de conducere pentru analiza cheltuielilor şi costurilor. Sunt tot mai ample eforturile de a găsi căi de identificare rapidă a risipei şi produselor nerentabile, a mijloacelor pentru sporirea productivităţii etc.*

*Acesta este domeniul contabilizării costurilor, domeniu în care, în prezent, se pune un accent tot mai mare pe perfecţionarea clasificării cheltuielilor şi a repartizării lor pe unitatea de produs, atenţia fiind concentrată asupra unei cât mai corecte corespondenţe între unităţile aducătoare de venit şi unităţile de cheltuieli pentru a realiza acel venit"*[6].

Aşa au apărut noi metode de calculaţie a costurilor şi noi studii privind ciclul de viaţă al produselor, costurile calităţii, sistemele de măsură şi control.

Pe drept cuvânt, secolul al XX-lea este considerat "era entuziasmului ştiinţific", iar dezvoltarea ştiinţei stimulează toate categoriile de profesionişti — teoreticieni şi practicieni — în căutarea elementelor novatoare şi de raţionalitate a utilizării resurselor. În acest context se înscriu şi căutările şi preocupările managerilor, căci prin costuri se oglindeşte întreaga activitate a întreprinderii, calculaţia costurilor prezentându-se ca o veritabilă metodă de conducere.

Şi în ţara noastră au existat preocupări notabile în domeniul calculaţiei costurilor. Calculaţia costurilor a fost precedată de dezvoltarea tehnicii de calcul al costului, în special în unităţile industriale.

Se remarcă, în această direcţie, prin lucrări de specialitate, Emanoil Ioan Nichifor, Vasile Urzescu, Dimitri Iarcu, Teodor Ştefănescu – în secolul al XIX-lea –, Constantin Petrescu, M. I. Mihăilescu, Constantin Gh. Demetrescu, Vasile M. Ioachim, Spiridon Iacobescu, Iosif Gârbacea, Grigore Trancu-Iaşi şi mai ales Ion N. Evian, V. V. Protopopescu, Ion Mărculescu, Gheorghe Enache, Cornel Olariu, Dumitru Rusu, Gheorghe Cârstea, Oprea Călin şi alţii– în secolul al XX-lea.

---

[6] **ROY, R.H.**- *Concepţii în management*, Bucureşti: Editura Tehnică, 1983, p.163.

În mod schematic, calculaţia costurilor în sistemul conducerii prin costuri se prezintă ca în figura 2[7].

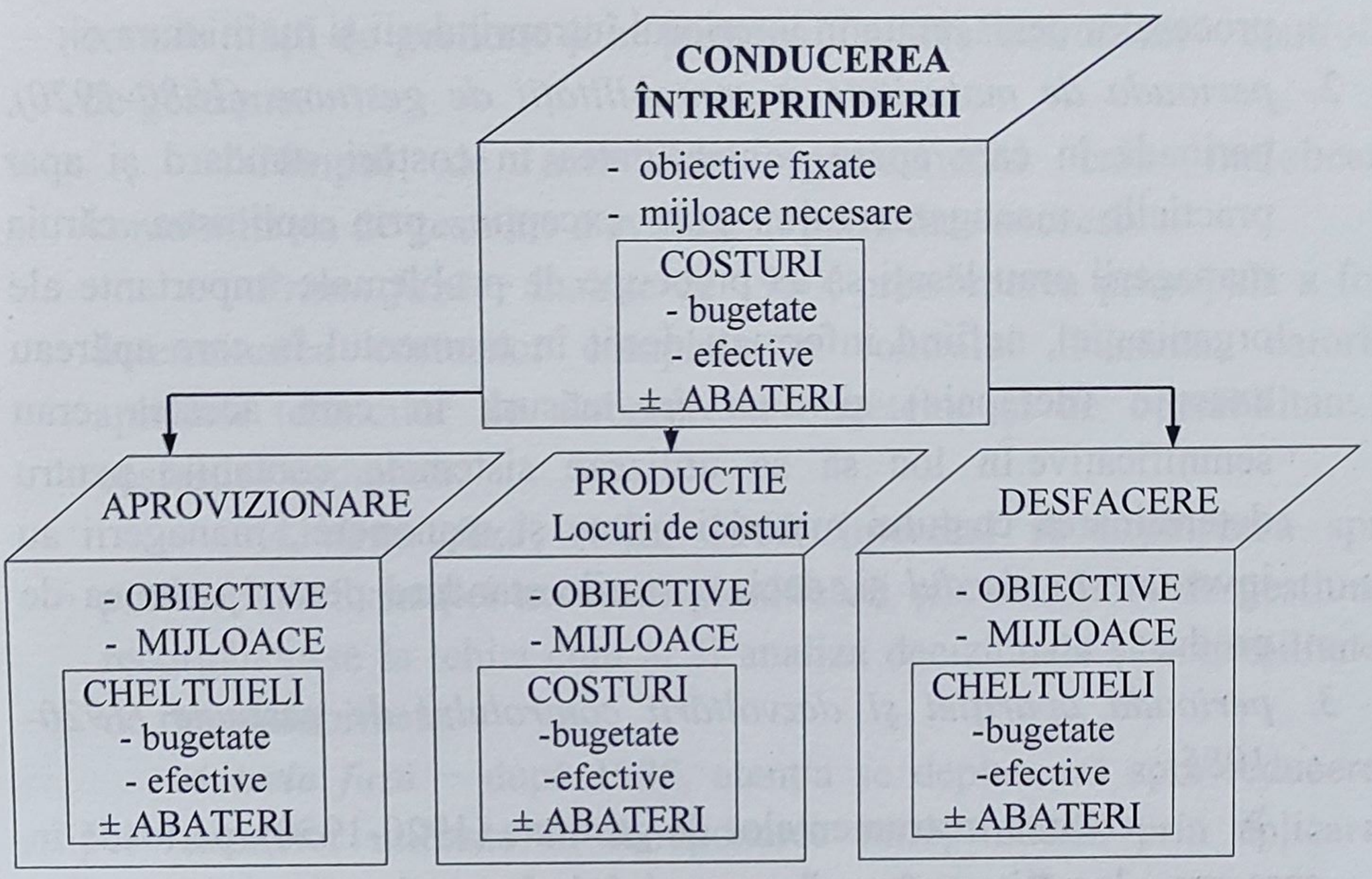



**Figura nr.2** *Calculaţia costurilor în sistemul conducerii prin costuri*

În prezent, problema fundamentală care se pune este aceea de a determina măsura în care contabilitatea de gestiune, în forma ei actuală, mai reuşeşte să-şi îndeplinească obiectivul pentru care ea a fost concepută.

Apariţia noilor tipuri de organizare şi management modern din domeniul eniul producţiei şi vânzării, accentuarea tot mai acută a funcţiei sociale a întreprinderii moderne direcţionează, pe măsură, evoluţia contabilităţii de gestiune.

Apariția şi evoluția contabilității de gestiune sunt strâns legate ***de apariția şi evoluția controlului de gestiune,*** acesta (controlul de gestiune) având implicații directe asupra contabilității de gestiune.

Din această perspectivă, se disting următoarele perioade:

1. *perioada apariției contabilității industriale (1820-1880),* perioadă în care se impune adoptarea unui raționament economic bazat pe

---

[7]**EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ,V. , GROSU, C.-** *Contabilitate şi control de gestiune,* Bucureşti: Editura Economică, 1999, p.382.

costul de producție pentru fundamentarea prețului de vânzare, ceea ce a dus la crearea unui sistem de contabilitate internă. Astfel, în această perioadă au loc primele manifestări ale contabilității de gestiune, când atenția managerilor era orientată spre analiza proceselor desfăşurate în interiorul întreprinderii şi nu în afara ei;

2. *perioada de maturitate a contabilității de gestiune (1880-1920),* perioadă în care apare contabilitatea în costuri standard şi apar practicile managementului prin excepție, prin aplicarea căruia managerii erau lăsați să se preocupe de problemele importante ale organizației, nefiind informați decât în momentul în care apăreau excepții (derapaje) şi doar în măsura în care acestea erau semnificative.În loc să se utilizeze sistemele contabile pentru determinarea costului materiei prime şi manoperei, managerii au inventat *standardul* şi, deci, costurile standard pentru unitatea de produs;
3. *perioada apariției şi dezvoltării controlului de gestiune (1920-1985):*

➢ crearea instrumentelor de gestiune (1920-1950), perioadă în care are loc ***"inventarea" controlului de gestiune***, apariția noilor instrumente de gestiune în vederea sprijinirii dezvoltării ulterioare şi a indicatorilor de apreciere a rentabilității tuturor tipurilor de investiții. Aici întâlnim modul organic de organizare bazat pe logica financiară. În acestă perioadă, principalului scop al utilizării contabilității de gestiune devine determinarea profitabilității totale a organizațiilor. Această perioadă a consemnat anumite schimbări în modul în care managerii organizațiilor au înțeles să utilizeze contabilitatea de gestiune ca instrument de conducere şi control al organizațiilor;

➢ conceptualizarea practicilor (1950-1970), perioadă caracterizată de Johnson ca "Evul Mediu întunecat al relevanței pierdute"[8] şi în care asistăm la numeroase teoretizări prin care se fundamentau "modalități mai sigure" de a face față realităților vieții economice, mai ales în condiții de criză economică;

➢ atestarea incertitudinilor asupra stării şi identității controlului de gestiune şi reconstrucția acestuia (1970-1985), perioadă

[8] **JOHNSON**, H.T., *Relevance Regained*, The Free Press, 1992.

în care instrumentarul controlului de gestiune este depăşit de modificările mediului economic şi, în special, al celui tehnologic. De aici şi incertitudinile asupra stării şi identității contabilității de gestiune. De aici, necesitatea adaptării şi chiar a reconstrucției contabilității de gestiune şi a principalului său instrument – controlul de gestiune.

"Câmpul de activitate organizaţional care înglobează contabilitatea de gestiune a evoluat în patru faze succesive.

***Prima fază*** – înainte de 1950, preocuparea principală a fost determinarea costurilor complete şi controlul financiar, datorită aplicării tehnicilor de elaborare a bugetelor şi de contabilitate a costurilor complete.

***A doua fază*** – din 1965, interesul se deplasează spre producţia informaţiei necesare planificării şi controlului de gestiune, recurgându-se la tehici cum ar fi analiza decizională şi contabilitatea de responsabilitate.

***A treia fază*** – după 1985, atenţia se deplasează spre reducerea risipei resurselor utilizate în funcţionarea întreprinderii, prin aplicarea analizei proceselor şi tehicilor de management al costurilor.

***A patra fază*** – după 1995, interesul este de a se crea sau produce valoare prin utilizarea eficace şi eficientă a resurselor, atât prin tehnici care să permită analiza inductorilor de valoare pentru client, pentru acţionar, cât şi prin inovare organizaţională.

Deşi aceste faze sunt distincte, trecerea de la una la alta a fost întotdeauna progresivă şi evolutivă"[9].

Schema simbolică a evoluţiei contabilităţii de gestiune se prezintă ca în figura nr. 3[10].

---

[9] **TABĂRĂ, N.** - *Contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: Editura TipoMoldova, 2005, p. 11.

[10] **Ibidem** , p. 11.

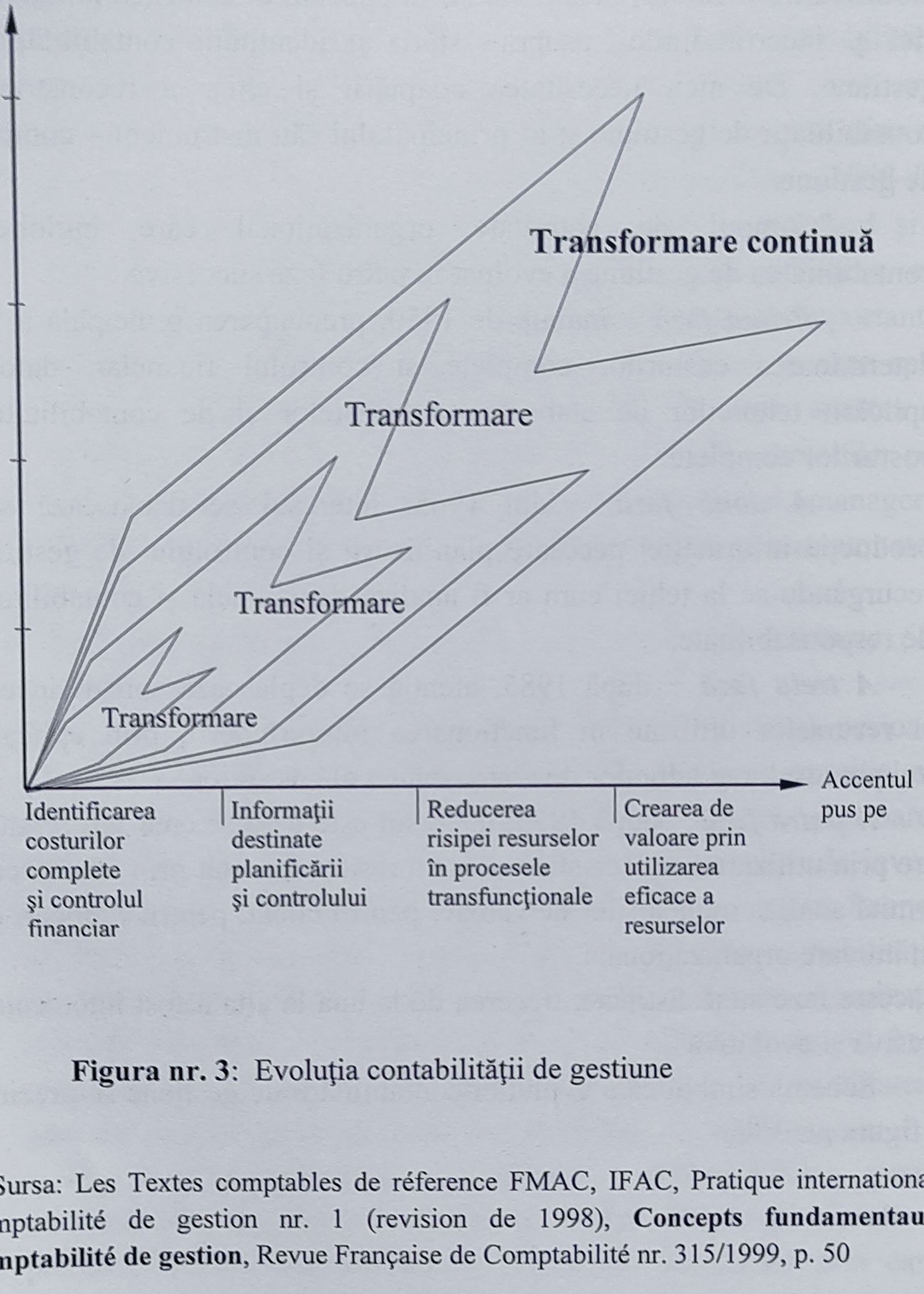



**Figura nr. 3**: Evoluţia contabilităţii de gestiune

* Sursa: Les Textes comptables de réference FMAC, IFAC, Pratique internationale de comptabilité de gestion nr. 1 (revision de 1998), **Concepts fundamentaux de comptabilité de gestion**, Revue Française de Comptabilité nr. 315/1999, p. 50

În ţările cu economie de piaţă dezvoltată sistemele de organizare a producţiei şi a muncii de tip tradiţional, inspirate din "taylorism" şi

"fordism", tind să fie înlocuite cu sistemele de gestiune a producţiei de inspiraţie japoneză fondate, în principal, pe ***flexibilitate*** şi ***adaptabilitate***[11].

*"Sistemele de contabilitate managerială ale corporaţiilor sunt neadaptate contextului actual. Rapidele schimbări tehnologice, concurenţa acerbă pe plan local şi internaţional şi dezvoltarea fără precedent a posibilităţilor de prelucrare a informaţiilor nu sunt susţinute de producerea la timp, prin sistemele de contabilitate managerială, a unei informaţii utile în activitatea de control al proceselor, calcul al costurilor şi evaluare a performanţei"* [12].

Iată de ce experienţa întreprinderilor japoneze trebuie să constituie baza formării oricărui manager modern care să adopte strategii adecvate însuşirii oricărui avantaj în lupta de concurenţă.

*"Sistemul informaţional al contabilităţii de gestiune tinde, în acest timp, să devină un sistem informaţional al performanţelor întreprinderii"*[13].

Această mutaţie ridică noi dificultăţi în măsurarea performanţelor întreprinderii, întrucât unele costuri — în special cele sociale — nu sunt explicit reflectate nici în contabilitatea financiară, nici în cea de gestiune. Prin urmare, direcţiile de cercetare, dezvoltare şi perfecţionare a contabilităţii de gestiune trebuie să fie orientate către evidenţierea costurilor generate de cercetarea performanţelor economice şi sociale ale organismelor economice.

*"Contabilitatea de gestiune solicită, prin denumirea sa, două probleme cheie: să ajute la înţelegerea viitorului şi la influenţarea comportamentelor [...]. Se poate propune definiţia următoare:* ***contabilitatea de gestiune este un sistem de informaţii contabil care are în vedere să ajute managerii şi influenţează comportamentele prin modelarea relaţiilor dintre resursele alocate consumate şi finalităţile urmărite***"[14].

---

[11] **DUMBRAVĂ, P.; POP, A** . - *Contabilitatea de gestiune în industrie*, edţia a 2-a, Deva: Editura Intelcredo, 2011, p.30.

[12] **JOHNSON, H.,T.; KAPLAN, R.S.** - *Relevance Lost The Risc and Fall of Management Accounting*, Harvard Business, School Press, 1987, p. XI.

[13] **BUDUGAN, D.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, ediţia a 2-a , Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002, p.34.

[14] **BOUQUIN, H**. – *Contabilitate de gestiune,* ediţia a 2-a, traducere de Tabără, N., Iaşi: Editura TipoMoldova, 2004, p.42-43.

## *I.1.2. Organizarea contabilităţii de gestiune în România*

La nivelul entităţilor economice din România, contabilitatea de gestiune este autonomă, în raport cu contabilitatea financiară. De aceea spunem că la baza organizării contabilităţii de gestiune stă ***concepţia dualistă***.

Concepţia dualistă de organizare a contabilităţii de gestiune constă în prelucrarea distinctă a cheluielilor şi veniturilor de către cele două contabilităţi – contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune –, fapt ce presupune utilizarea unui sistem de conturi al contabilităţii de gestiune independent de cel al contabilităţii financiare, prin care se preiau cheltuielile şi veniturile din contabilitatea financiară, pe baza unor principii, reguli şi corespondenţe contabile, fără a solda conturile de cheltuieli şi venituri din contabilitatea financiară, la sfârşitul fiecărei perioade de calculaţie a costurilor.

Conturile specifice contabilităţii de gestiune sunt cuprinse – grupat şi ierarhizat – în *Planul de conturi general* din ţara noastră, în clasa 9 – *Conturi de gestiune.*

Conturile din această clasă au rolul de a prelua cheltuielile de exploatare din contabilitatea financiară (unde s-au înregistrat după *natura lor*), pentru a le ordona (după *destinaţia lor*) în vederea calculării costului efectiv al producţiei obţinute, decontării acestei producţii şi stabilirii abaterilor costurilor efective de la cele prestablite, în scopul exercitării controlului bugetar asupra costurilor.

Caracteristica generală a conturilor de gestiune este aceea că, la sfârşitul exerciţiului financiar, nu apar în bilanţ, deoarece informaţiile pe care le conţin şi le oferă au fost deja înregistrate în contabilitatea financiară, pe baza căreia se întocmeşte bilanţul.

***Conturile de gestiune (din clasa 9)*** sunt ierarhizate şi structurate pe trei grupe:

- 90 "Decontări interne";
- 92 "Conturi de calculație";
- 93 "Costul producției".

***Grupa 90 "Decontări interne"*** cuprinde următoarele conturi:

*901 " Decontări interne privind cheltuielile";*

*902 " Decontări interne privind producția obținută";*

*903 " Decontări interne privind diferențele de preț".*

***Contul 901 "Decontări interne privind cheltuielile***" face interfața dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune, deoarece preia din contabilitatea financiară cheltuielile din activitatea de bază şi auxiliare, cheltuielile indirecte de producţie, cheltuielile generale de administrație şi cheltuielile de desfacere. În acelaşi timp, acest cont se foloseşte şi pentru reflectarea costului efectiv al producției.

După *funcția contabilă*, acest cont este asimilat conturilor de A/P şi funcționează, prin similitudine, după regula conturilor de *pasiv* (P).

Se va *credita,* pe parcursul lunii, cu cheltuielile de exploatare decontate, pe destinații şi în funcție de posibilitățile de identificare a acestora pe locuri de cheltuieli şi obiecte de calculație.

Se va *debita*, la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producției finite şi al celei în curs de execuție.

La sfârsitul lunii, se soldează, dacă nu există producție în curs de execuție, sau prezintă sold final creditor ce reflectă costurile efective ale producției în curs de execuție.

Contul 901"Decontări interne privind cheltuielile" se dezvoltă, pe analitice, pe produse, lucrări sau servicii (cheltuielile directe), respectiv, pe secții, ateliere (cheltuieli indirecte).

Creditarea în cursul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 901 " Decontări interne privind cheltuielile" | CE |
| 921 "Cheltuielile activității de bază" | | | $CE_1$ |
| 922 "Cheltuielile activităților auxiliare" | | | $CE_2$ |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producție" | | | $CE_3$ |
| 924 "Cheltuieli generale de administrație" | | | $CE_4$ |
| 925 "Cheltuieli de desfacere" | | | $CE_5$ |

Debitarea la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 901 " Decontări interne privind cheltuielile" | = | % | CE |
| | | 931" Costul producției obținute" | PI |
| | | 903" Decontări interne privind diferențele de preț" | ΔPI |

în care:

CE – costul efectiv al producției;

$CE_1$

:

$CE_5$ – costul efectiv al producției pe destinații, locuri de cheltuieli şi obiecte de calculație

PI – prețul de înregistrare al producției;

Δ PI– diferența dintre prețul de înregistrare şi costul efectiv (în negru sau în roşu).

*Contul 902 " Decontări interne privind producția obținută*" se foloseşte pentru:

- pe de o parte, evidența decontărilor interne privind costul producției obținute în cursul lunii, la preț de înregistrare (prestabilit);
- pe de altă parte, decontarea, la sfârşitul lunii, a costului efectiv al aceleiaşi producții obținute pe parcursul lunii, astfel că, după îndeplinirea acestor roluri, poate prezenta fie *sold final creditor* (diferențe favorabile dintre prețul de înregistrare şi costul efectiv), fie *sold final debitor* (diferențe nefavorabile dintre prețul de înregistrare şi costul efectiv). Aceste diferențe sunt preluate de contul 903 "Decontări interne privind diferențele de preț", contul 902 "Decontări interne privind producția obținută", închizându-se.

După *funcția contabilă*, acest cont este asimilat, conturilor deA/P şi funcționează prin similitudine, după regula conturilor de *pasiv* (P).

Se *va credita*, pe parcursul lunii, cu prețul de înregistrare al producției finite obținute, iar la sfârşitul lunii, cu diferențele de preț ale aceleaşi producții în negru sau în roşu).

Se *va debita*, la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producției respective.

După toate aceste înregistrări, se soldează.

Contul 902 " Decontări interne privind producția obținută" se dezvoltă pe analitice, pe obiecte de calculație.

Creditarea, în cursul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 931 "Costul producției obținute" | = | 902 "Decontări interne privind producția obținută" | PI |

Debitarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | = | %<br>921 " Cheltuielile activităţii de bază"<br>922 " Cheltuielile activităţilor auxiliare" | C<br>$CE_1$<br>$CE_2$ |

Creditarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" | = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | ΔPI, în negru sau în roşu |

*Contul* ***903 " Decontări interne privind deferenţele de preţ***" se utilizează, doar la sfârşitul lunii, pentru înregistrarea diferenţelor dintre preţul de înregistrare (prestabilit) şi costul efectiv al producţiei.

După *funcţia contabilă*, este un cont asimilat conturilor de *activ* (A), iar funcţiunea lui este, deci, similară cu a conturilor de *activ*.

Se va *debita*, la sfârşitul lunii, cu ocazia calculării şi înregistrării costului efectiv, a diferenţelor de preţ aferente producţiei finite obţinute.

Se va *credita,* la sfârşitul lunii, cu diferenţele de preţ decontate asupra costului producţiei obţinute.

La sfârşitul lunii, se soldează.

Contul 903 " Decontări interne privind diferenţele de preţ" se dezvoltă pe aceleaşi analitice ca şi contul 902 " Decontări interne privind producţia obţinută", adică pe obiecte de calculaţie.

Debitarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" | = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | ΔPI, în negru sau în roşu |

Creditarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute" | = | 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" | ΔPI, în negru sau în roşu |

***Grupa 92 "Conturi de calculaţie"*** cuprinde următoarele conturi:

***921 " Cheltuielile activităţii de bază";***
***922 " Cheltuielile activităţilor auxiliare";***
***923 " Cheltuieli indirecte de producţie";***
***924 " Cheltuieli generale de administraţie;***

***925 " Cheltuieli de desfacere".***

***Contul 921"Cheltuielile activităţii de bază"*** se utilizează pentru evidenţa, urmărirea şi controlul cheltuielilor directe aferente activităţii de bază, în contabilitatea de gestiune.

După *funcţia contabilă*, este un cont asimilat conturilor de activ (A), iar funcţiunea lui este, deci, similară cu a conturilor de *activ.*

Se va *debita*, în cursul lunii, cu cheltuielile directe ale secţiilor de producţie de bază, iar la sfârşitul lunii, cu cotele de cheltuieli indirecte ale secţiei, generale şi de administraţie, de desfacere şi ale activităţii auxiliare repartizate raţional şi proporţional asupra produsului respectiv.

Se va *credita,* la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producţiei finite şi al producţiei în curs de execuţie din activitatea de bază.

La sfârşitul lunii se soldează.

Contul 921 "Cheltuielile activităţii de bază" se dezvoltă, pe analitice, pe secţii, obiecte de calculaţie şi articole de calculaţie.

Debitarea, în cursul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | CE |

Debitarea la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | = | %<br>922 " Cheltuielile activităţilor auxiliare"<br>923 " Cheltuieli indirecte de producţie"<br>924 " Cheltuieli generale de administraţie"<br>925 " Cheltuieli de desfacere" | Cote de cheltuieli |

Creditarea la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| %<br>902 "Decontări interne privind producţia obţinută"<br>933 "Costul producţiei în curs de execuţie" | = | 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | C.E, p. f.<br>CE, p.c.e. |

*Contul* **922 " *Cheltuielile activităţilor auxiliare***" se utilizează pentru evidenţa, urmărirea şi controlul cheltuielilor directe ale activităţilor auxiliare (secţiilor auxiliare de producţie), în contabilitatea de gestiune.

După *funcţia contabilă*, este un cont asimilat conturilor de *activ* (A), iar funcţiunea lui este, deci, similară cu a conturilor de *activ*.

Se va *debita*, pe parcursul lunii, cu cheltuielile directe ale secţiilor auxiliare de producţie, iar la sfârşitul lunii, cu cota cheltuielilor generale şi de administraţie repartizată raţional şi proporţional asupra secţiei auxiliare.

Se va *credita*, la sfârşitul lunii, cu costul producţiei livrate de secţia auxiliară către beneficiarii interni, precum şi cu contul efectiv al producţiei finite destinate vânzării şi cu costul efectiv al producţiei în curs de execuţie.

La sfârşitul lunii, se soldează.

Contul 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" se dezvoltă, pe analitice, pe secţii auxiliare, obiecte de calculaţie şi articole de calculaţie.

Debitarea, în cursul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | CE |

Debitarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | = | 924 "Cheltuieli generale de administraţie | Cota de cheltuieli |

Creditarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare" | |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | Costuri efective |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/analitic,altă secţie | | | |
| 923 " Cheltuieli indirecte de producţie" | | | |
| 924 " Cheltuieli generale de administraţie" | | | |
| 925 "Cheltuieli de desfacere" | | | |
| 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | | | |
| 933 " Costul producţiei în curs de execuţie" | | | |

*Contul* ***923 "Cheltuieli indirecte de producţie"*** se utilizează pentru evidenţa, urmărirea şi controlul bugetelor de cheltuieli indirecte ale secţiilor de bază (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi cheltuieli comune ale secţiei).

După *funcţia contabilă*, este un cont asimilat conturilor de *activ*, (A), iar funcţiunea este, deci, similară cu a conturilor de *activ*.

Se va *debita*, în cursul lunii, cu cheltuielile indirecte ale secţiilor de bază, iar la sfârşitul lunii, cu contravaloarea produselor primite de la secţiile de bază, iar la sfârşitul lunii, cu contravaloarea produselor primite de la secţiile auxiliare, care nu se identifică pe obiecte de calculaţie.

Se va *credita*, la sfârşitul lunii, cu cota de cheltuieli indirecte repartizate, raţional şi proporţional, asupra producţiei obţinute.

La sfarşitul lunii, se soldează.

Contul 923 " Cheltuieli indirecte de producţie" se dezvoltă, pe analitice, pe secţii de bază şi pe feluri de cheltuieli indirecte.

Debitarea în cursul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | CE |

Debitarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | CE |

Creditarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţilor de bază" | = | 923 " Cheltuielile indirecte de producţie" | Cotă de cheltuieli |

*Contul* ***924 "Cheltuieli generale de administraţie"*** se utilizează pentru evidenţa, urmărirea şi controlul cheltuielilor administrativ-gospodăreşti, de management al entităţii.

După *funcţia contabilă* este un cont asimilat conturilor de *activ* (A), iar funcţiunea este, deci, similară cu a conturilor de *activ*.

Se va *debita,* în cursul lunii, cu cheltuielile ocazionate de administrarea şi managementul entităţii, iar la sfârşitul lunii, cu contravaloarea prestaţiilor primite de la secţiile auxiliare ale sectorului administrativ.

Se va *credita,* la sfârşitul lunii, cu ocazia repartizării raţionale şi proporţionale a cheltuielilor general-administrative asupra producţiei obţinute în secţiile de bază şi secţiile auxiliare.

La sfârşitul lunii se soldează.

Contul 924 "Cheltuieli generale de administraţie" se dezvoltă, pe analitice, pe feluri sau articole de cheltuieli.

Debitarea, în cursul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | CE |

Debitarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | CE |

Creditarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>922 " Cheltuielile activităţilor auxiliare" | = | 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | Cote de cheltuieli |

*Contul* ***925 " Cheltuieli de desfacere***" se utilizează pentru evidenţa, urmărirea şi controlul cheltuielilor ocazionate de desfacerea produselor obţinute în urma procesului de producţie (cheltuieli de ambalare, încărcare, transport, descărcare, depozitare, conservare, asigurare etc.).

După *funcţia contabilă*, este un cont asimilat conturilor de *activ* (A). iar funcţiunea este, deci, similară cu a conturilor de *activ.*

Se va *debita*, în cursul lunii, cu cheltuielile ocazionate de desfacerea producţiei, la sectorul de desfacere, iar la sfârşitul lunii, cu contravaloarea prestaţiilor beneficiate de la secţiile auxiliare de producţie.

Se va *credita*, la sfârşitul lunii, cu ocazia repartizării raţionale şi proporţionale a cheltuielior de desfacere asupra producţiei obţinute în secţiile de producţie de bază şi auxiliare.

La sfârşitul lunii, se soldează.

Contul 925 "Cheltuieli de desfacere" se dezvoltă, pe analitice, pe feluri sau articole de cheltuieli.

Debitarea, în cursul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 925 "Cheltuieli de desfacere" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | CE |

Debitarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 925 "Cheltuieli de desfacere" | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | CE |

Creditarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 925 "Cheltuieli de desfacere" | Cote de cheltuieli |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | | |

***Grupa 93 "Conturi de calculaţie"*** cuprinde următoarele conturi:

***931*** *"Costul producţiei obţinute" ;*

***933*** *"Costul producţiei în curs de execuţie".*

*Contul* ***931 "Costul producţiei obţinute"*** se utilizează pentru înregistrarea producţiei (produse, lucrări, servicii) finite obţinute şi destinate vânzării. El realizează "tranzitul" preţului de înregistrare între contul 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" şi contul 901"Decontări interne privind cheltuielile".

După *funcţia contabilă*, este un cont asimilat conturilor de A/P şi funcţionează, prin similitudine, după regula conturilor de *activ* (A).

Se va *debita*, pe parcursul lunii, cu preţul de înregistrare al producţiei finite obţinute.

Se va *credita*, la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producţiei respective, cât şi cu diferenţele de preţ dintre preţul (costul) de înregistrare şi costul efectiv (în negru sau în roşu, după cum diferenţele sunt nefavorabile, respectiv, favorabile). Se poate şi *debita* cu aceste diferenţe.

La sfârşitul lunii, se soldează.

Contul 931 " Costul producţiei obţinute" se dezvoltă, pe analitice, pe obiecte de calculaţie.

Debitarea, în cursul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute" | = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | PI |

Creditarea, la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | = | 931 "Costul producţiei obţinute" | CE |

Creditarea, la sfârşitul lunii, cu diferenţele de preţ:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" | = | 931 "Costul producţiei obţinute" | ΔPI, în negru sau in roşu |

sau

Debitarea, la sfârşitul lunii, cu diferenţele de preţ:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute" | = | 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" | ΔPI, în negru sau in roşu |

*Contul **933 "Costul producţiei în curs de execuţie"*** se utilizează pentru separarea cheltuielilor efective de producţie în curs de execuţie de cheltuielile efective ale producţiei finite. Deci, se utilizează doar la sfârşitul lunii, dacă există producţie în curs de execuţie, atât din activitatea de bază, cât şi din cea auxiliară.

După *funcţia contabilă*, este un cont asimilat conturilor de *activ* (A), funcţionând, prin similitudine, după regula conturilor de *activ*.

Se va *debita,* la sfârşitul lunii, cu costul efectiv al producţiei în curs de execuţie, din activitatea de bază şi activităţile auxiliare, determinată pe baza de inventariere.

Se va *credita*, la începutul lunii următoare, cu costul efectiv al aceleiaşi producţii.

La sfârşitul lunii, prezintă sold final debitor, dar, la începutul lunii următoare se va solda.

Contul 933 " Costul producţiei în curs de execuţie" se dezvoltă, pe analitice, pe obiecte de calculaţie.

Debitarea la sfârşitul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 933 "Costul producţiei în curs de execuţie" | = | %<br>921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>922 " Cheltuielile activităţilor auxiliare" | CE |

Creditarea la începutul lunii următoare:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | = | 933"Costul producţiei în curs de execuţie" | CE |

După înregistrarea în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor de producţie pe tot parcursul lunii, urmează calculul costului efectiv al producţiei obţinute, la sfârşitul lunii, folosind metodele de calculaţie a costurilor adecvate.

## *I.2. Concepte fundamentale utilizate în contabilitatea de gestiune*

Evoluţia în timp a contabilităţii de gestiune a dus - pe lângă orientările date ei - şi la o serie de acumulări conceptuale şi principiale. De la perioadă la perioadă, s-au înregistrat salturi calitative atât pe planul mecanismelor, cât şi al conceptelor contabilităţii de gestiune. În ultimele două decenii, datorită noilor orientări oferite şi a performanţelor înregistrate de firmele japoneze în domeniul contabilităţii de gestiune, preocupările multor teoreticieni au fost axate şi pe clarificarea abordărilor conceptelor fundamentale cu care operează contabilitatea de gestiune.

Desigur, nu este vorba de o clarificare a dimensiunii etimologice sau semantice a unor concepte ci, mai degrabă, o reconsiderare a lor şi folosirea unor indicatori adecvaţi prin care să se caracterizeze şi reda performanţele întreprinderii, performanţe oferite de însăşi contabilitatea de gestiune.

De o maximă importanţă sunt abordările şi clarificările legate de: contabilitate de gestiune, control de gestiune, cost, metodă de calculaţie a costurilor, producţie (sistem de producţie), client, calitate, flexibilitate, valoare, motivarea salariaţilor, structură organizatorică, management pe proiecte, proiect de întreprindere, cultură de întreprindere, buget (bugetare).

- ***Contabilitatea de gestiune*** a fost mereu supusă evoluţiei, aşa cum arată chiar denumirile succesive pe care le-a avut: contabilitate industrială/contabilitatea costurilor, contabilitate analitică de exploatare, contabilitate de gestiune/contabilitate managerială. Conceptul de

***contabilitate de gestiune*** provine din franţuzescul "*comptabilité de gestion*" sau din englezescul "*management accounting*", de unde şi numele de contabilitate managerială.

"***Contabilitatea de gestiune*** *poate fi definită ca având drept obiectiv, în principal, reflectarea tuturor operaţiilor de colectare şi repartizare a cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe produse, lucrări, servicii, comenzi, faze de fabricaţie, activităţi, secţii etc., decontarea producţiei obţinute, precum şi calculul costului de producţie al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv al producţiei în curs de execuţie*"[15].

"***Contabilitatea de gestiune*** *este contabilitatea circuitului intern şi oferă posibilitatea cunoaşterii costurilor complete sau parţiale, procedează la studiul lor continuu, la estimarea evoluţiei lor, la compararea costurilor pertinente cu costurile provocate de soluţiile alternative avute în vedere* [16].

"***Contabilitatea de gestiune*** *oferă acele informaţii care privesc gestiunea internă a întreprinderii, criteriile după care aceasta îşi calculează costurile şi asigură măsurarea performanţelor interne, la nivel de sector de activitate, funcţie sau produs*"[17].

"*În doctrina contabilă vest-europeană, în special cea franceză, se defineşte* ***contabilitatea de gestiune*** *drept «o tehnică de analiză a activităţii unei întreprinderi, o modalitate de prelucrare a datelor pe care contabilitatea financiară le-a furnizat »*"[18].

- Prin contabilitatea de gestiune se asigură, printre altele, şi ***controlul*** evoluţiei costurilor fiecărui produs, activitate etc.

"***Contabilitatea de gestiune*** *vine, în egală măsură, să ocupe un rol central în procesul de gestiune al întreprinderii la nivelul fazei «control» al acestui proces*"[19].

Analiza gradului de îndeplinire a obiectivelor stabilite se bazează pe un control asupra modului de utilizare a resurselor interne proprii.

---

[15] **CĂLIN, O.**- *Contabilitate de gestiune*, Bucureşti: Editura "Tribuna Economică", 2000, p.13.
[16] **IACOB, C., IONESCU, I.** - *Contabilitate de gestiune*, Craiova: Editura Aius, 1996, p.24.
[17] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** - *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti: Editura Economică,1999, p.16.
[18] **BUDUGAN, D.** - *Contabilitate şi control de gestiune*, Ediţia a 2-a, Iaşi: Editura Sedcom Libris,2003, p.14.
[19] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** – *op. cit.*, p. 21.

Controlul de gestiune va servi la luarea deciziilor, rectificarea lor în anumite situaţii şi la susţinerea acţiunilor întreprinse, astfel încât "construcţia":

**OBIECTIVE → DECIZII → ACŢIUNI → REZULTATE**

să aibă coerenţă şi flexibilitate.

"*Noţiunea de **control de gestiune** este dificil de conturat deoarece câmpul său de analiză se îmbogăţeşte pe măsură ce strategia producţiei evoluează. [...] Controlul de gestiune nu este o construcţie statică, ci reprezintă rezultatul unor reflecţii asupra diverselor probleme de gestiune care apar în toate entităţile economice.[...] Totuşi,această construcţie nu este terminată. Apar mereu noi tehnici (instrumente) care răspund propunerilor actuale ale entităţilor economice şi care permit, poate, definirea «controlul de gestiune de mâine».*

***Controlul de gestiune** este procesul prin care managerii urmăresc utilizarea cât mai bună a resurselor disponibile pentru atingerea unor obiective ca: maximizarea profitului, creşterea cotei de piaţă sau protecţia mediului, ori contribuţia la programe de asistenţă socială etc. [...]*

*Se poate afirma că într-o entitate economică controlul de gestiune este «observator, îndrumător, coordonator şi animator» al procesului decizional*"[20].

În literatura de specialitate străină, ***controlul de gestiune*** este definit ca fiind "*procesul prin care se asigură că resursele au fost utilizate în mod eficient pentru a atinge obiectivele*"[21].

Conceptul de ***control de gestiune*** provine din englezescul ***management control***, în care termenului de control i se atribuie sensul de "stăpânire".

- ***Costul*** este unul din cei mai sintetici indicatori de caracterizare a modului de cheltuire a resurselor existente pentru obţinerea unui efect economic.

---

[20] **BUDUGAN, D.**- *Contabilitate şi control de gestiune*, Ediţia a 2-a, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002, p. 25-28.

[21] **MIKOL, A., GUARDIA, I.C., STOLOWY, H.** - *Comptabilité analitique et contrôle de gestion,* Paris: Dunod,1991, p. 11.

*"**Costul** – categorie economică universal accepatată – poate fi definit ca parte a utilităţilor (mărfuri, bunuri) care compensează consumul de mijloace de producţie şi forţa de muncă, în condiţiile tehnice, organizatorice şi de gestiune, în scopul obţinerii şi vânzării produselor, lucrările sau serviciile cerute pe piaţă"*[22].

- ***Metoda de calculaţie a costurilor*** reprezintă un model de determinare a costurilor caracterizat prin procedee şi tehnici de calcul adoptate.

*"**Metoda de calculaţie a costurilor** cuprinde totalitatea procedeelor de colectare, după anumite principii, a costurilor încorporabile pe locuri de costuri, pe produse, pe grupe de produse, pe lucrări, într-o anumită perioadă de gestiune (lună, trimestru, an) şi a procedeelor ce conduc la cuantificarea corelaţiei dintre aceste costuri şi producţia care le-a ocazionat, în vederea determinării costului întregii producţii şi pe unitatea de produs"*[23].

Calculaţia costurilor poate fi definită ca "*ansamblu de operaţii matematice folosite în conformitate cu prevederile metodologice în vigoare pentru determinarea costului unitar al unui produs, al unei lucrări sau al unui serviciu prestat în condiţiile organizatorice, tehnice şi gospodăreşti ale întreprinderii*" [24].

- ***Producţia*** reprezintă o componentă a obiectului contabilităţii de gestiune. În această viziune, producţia trebuie studiată sub trei aspecte: al modului de desfăşurare în spaţiu, al modului de desfăşurare în timp, ca un rezultat concret-material.

Privită în spaţiu, ***producţia*** conferă contabilităţii de gestiune noţiunea de locuri de cheltuieli (locuri de producţie, centre de producţie, secţii de producţie, sectoare de cheltuieli).

Privită în timp, ***producţia*** conferă contabilităţii de gestiune noţiunea de perioadă de gestiune (intervalul de timp pentru care se calculează costul: lună, trimestru, an).

---

[22] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.-** *Contabilitate şi control de gestiune.* Bucureşti: Editura Economică, 1999, p.23.

[23] **Ibidem**, p.175.

[24] **OLARIU, C.** – *Studiul costurilor*, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 1971, p.45.

Privită ca un rezultat ***concret-material*** al activităţii desfăşurate, ***producţia*** conferă contabilităţii de gestiune noţiunea de purtători de costuri (un produs, o lucrare executată, un serviciu prestat).

Modificarea tehnicilor de producţie sub influenţa procesului de automatizare nu poate fi ignorată în condiţiile ce caracterizează economia actuală. Schimbarea condiţiilor pieţei impune modificări în modul de concepţie a sistemului de producţie.

Procesul de producţie (întreg sistemul de producţie) trebuie reproiectat astfel încât fabricarea (producerea) să devină rentabilă chiar în cazul producerii unor loturi mai mici de produse sau obţinerii de produse în condiţii de adaptare rapidă a liniilor de fabricaţie.

- Orientarea esenţială, în noile condiţii ale mediului concurenţial, a contabilităţii de gestiune este către ***client***. Aceasta presupune cultivarea relaţiilor reciproc-avantajoase şi de durată cu clienţii. În noul tip de întreprindere, clientul nu mai este considerat ca generator de costuri pentru întreprindere, ci cel care generează şi aduce efectiv profiturile. Înţelegerea şi perceperea corectă a conceptului de ***client*** poate avea un rol hotărâtor pentru succesul întreprinderii în condiţiile actuale ale economiei mondiale.

Nu clientul depinde de noi, ci noi depindem de client. Clientul nu se interpune atunci când muncim, el reprezintă scopul muncii noastre.

Păstrarea clienţilor costă întreprinderea mai puţin bani decât atragerea unora noi.

- În condiţiile economiei actuale, supremul imperativ al procesului de producţie îl reprezintă ***calitatea***.

"***Calitatea*** *rezultă din punerea la dispoziţia pieţei a unui produs performant, disponibil, la un preţ rezonabil şi care să fie însoţit de servicii corespunzătoare*"[25].

Preocupările pentru calitate sunt vechi. Astăzi se merge pe calitate totală.

În managementul calităţii totale, calitatea este considerată una din axele strategiei întreprinderii, ea provenind, deopotrivă, din competiţia internă şi cea internaţională. Calitatea a reprezentat şi reprezintă un aspect concurenţial deosebit de important, iar unele firme acordă garanţie pentru

---

[25] **ALAZARD, C., SEPARI, S.** – *Contrôle de gestion*, 4° édition, *Dunod*, Paris, 1998, p. 571.

activităţile desfăşurate, vizând păstrarea clienţilor care astfel s-ar reorienta spre firmele concurente.

- ***Flexibilitatea*** reprezintă principala caracteristică a producţiei unei întreprinderi ce doreşte să aibă succes în noua economie mondială.

*"Schimbările contextului economic şi tehnologic au determinat schimbări şi în modul de organizare a producţiei:*

*- producţia a avut, la început, un caracter standardizat, organizat după principii tayloriene;*

*- ea a căpătat, mai apoi, un caracter diversificat, sub influenţa fenomenului de segmentare a cererii. Întreprinderile au adoptat o politică de diferenţiere a produselor;*

*- în sfârşit, producţia s-a caracterizat prin flexibilitate. Întreprinderile sunt forţate, în aceste condiţii, să-şi adapteze permanent structura organizatorică şi productivă pentru a putea răspunde criteriilor cererii"*[26].

Este clar că, în completarea orientării-client, este necesar ca întreprinderea să devină flexibilă, adică să-şi orienteze eforturile şi pentru a răspunde cerinţelor particulare ale clienţilor. Flexibilitatea implică producerea a exact ceea ce îşi doreşte clientul.

- Noţiunea de ***valoare*** devine astăzi extrem de importantă. Valoarea se judecă atât din punct de vedere al produselor, cât şi din punct de vedere al organizaţiei, ca întreg. Valoarea produsului reprezintă baza obţinerii satisfacţiei clientului. Satisfacţia reprezintă sentimentul unei persoane (clientul), rezultat din compararea performanţelor percepute ale unui produs cu aşteptările respectivei persoane. Valoarea oferită clientului reprezintă diferenţa dintre valoarea totală oferită şi costul total la client. Valoarea totală oferită este dată de totalitatea beneficiilor pe care clientul le aşteaptă din partea unui produs/serviciu. Valoarea trebuie să nu poată fi uşor reprodusă de către concurenţi.

Pentru ca un produs să "degaje" valoare, el trebuie să asigure satisfacerea nevoilor clienţilor şi să fie rentabil din punct de vedere al producătorului, prin minimizarea costurilor implicate de el.

- ***Motivarea salariaţilor*** este elementul de responsabilizare a acestora în căutarea şi găsirea modalităţilor de satisfacere a nevoilor perfect

---

[26] **ALAZARD, C., SEPARI, S.** – *Contrôle de gestion*, 4e édition, *Dunod*, Paris,1998, p. 5.

identificate ale clienţilor. Această tehnică de management are drept scop obţinerea unei eficacităţi mai mari printr-o utilizare mai bună a resurselor umane.

- În apariţia şi dezvoltarea contabilităţii de gestiune, ***structura organizatorică*** a avut, dintotdeauna, un rol esenţial. Întreprinderile apar în structuri simple, însă, pe măsură ce ele se dezvoltă, are loc trecerea la stadii structurale mai avansate. În acest context, rolul instrumentelor contabilităţii de gestiune este şi de a reprezenta baza dezvoltării ulterioare a întreprinderii.
- O formă actuală de organizare structurală a întreprinderii este aceea în care managementul are în vedere ***proiectele***.

***Managementul pe proiecte*** poate contribui, în mod decisiv, la îmbunătăţirea procesului de alocare a resurselor, în special a celor umane, în realizarea unei anume activităţi.

Managementul pe proiecte reprezintă o configuraţie structurală care a apărut odată cu cerinţele economice şi organizaţionale la care întreprinderile trebuie să facă faţă.

Prin ***proiect*** se înţelege "*o acţiune în care resursele umane, materiale şi financiare sunt utilizate într-o concepţie nouă, în scopul administrării unui loc unic de producţie, cu particularităţi bine definite, care este constrâns prin elemente ca timpul şi costul, în scopul realizării unor modificări pozitive definite prin obiective cantitative şi calitative*"[27].

- ***Proiectul de întreprindere*** reprezintă o viziune explicită a controlului socio-organizaţional. În această accepţiune, conducerea întreprinderii pune în practică un plan prin intermediul căruia se fixează în mod clar obiectivele organizaţiei, iar personalul este motivat pentru îndeplinirea acestora prin stimularea implicării sale în viaţa întreprinderii.

Conceptul de ***proiect de întreprindere*** este o abordare recent apărută în gestiunea întreprinderii iar tehnicile pe care le utilizează sunt: *comunicarea internă, proiectele, planurile de acţiune.* Principalul avantaj al proiectului de întreprindere este de a face cunoscută intenţia întreprinderii de a practica un management de calitate şi de a identifica simplu şi clar obiectivele organizaţiei.

---

[27] **LÖNING, H. şi colab.**, *Le contrôle de gestion* , Paris; Dunod,1998, p.66.

- ***Cultura de întreprindere*** reprezintă o viziune implicită a controlului socio-organizaţional. Cultura de întreprindere este o modalitate prin care managementul poate acţiona asupra indivizilor. Rolul formării este esenţial în această abordare, alături de difuzarea de cunoştinţe, idei, opinii, dialoguri între salariaţi, prin care se dobândesc noi capacităţi. Acţiunea managerială trebuie să înglobeze şi o latură culturală, având ca obiectiv orientarea deciziilor indivizilor în sensul dorit de organizaţie.

- ***Conducerea modernă*** a întreprinderii are ca primă atribuţie *previziunea*, adică prefigurarea dezvoltării viitoare pe baza analizei critice a trecutului şi prezentului.

Prognozarea acţiunilor viitoare prin care se realizează obiectivele pe perioade limitate şi determinate de timp se realizează prin ***buget***, iar acţiunea, în sine se numeşte ***bugetare***.

***Bugetarea*** reprezintă înscrierea în bugete a datelor rezultate în urma previziunilor, iar ***bugetul*** este previziunea cifrică a afectărilor de resurse şi a asigurărilor de responsabilităţi pentru realizarea obiectivelor întreprinderii în condiţii rentabile. Bugetul este expresia cantitativă şi valorică a unui program de acţiune pentru o perioadă dată, de regulă un an.

"Cadrul conceptual permite descrierea contabilităţii de gestiune în termenii celor mai bune practici internaţionale. El poate servi drept ghid în evaluarea sau dezvoltarea acestora în contabilitatea de gestiune în aplicaţiile organizaţionale date"[28].

## *I.3. Costul - categorie economică*

Explozia informaţională ce caracterizează ultimele decenii – rezultat al amplei cercetări din toate domeniile – a necesitat, printre altele, şi găsirea celor mai adecvate modalităţi de redare a "izbânzilor" ştiinţifice, de interpretare si aplicare a acestora.

Această viziune se aplică cu necesitate şi ştiinţei contabilităţii, în întregul ei şi, cu atât mai mult, ***contabilităţii de gestiune***.

Pentru economia ţării noastre, care îşi caută continuu căi şi soluţii

---

[28] **TABĂRĂ, N.** - *Contabilitatea şi controlul de gestiune*, Iaşi: Editura TipoMoldova, 2005, p. 28.

de a ajunge în rândul economiilor de piaţă reale, reforma economică are rol dinamizator asupra tuturor celorlalte componente ale reformei şi restructurării.

Restructurarea vizează, în primul rând, perfecţionarea mecanismelor economico-financiare.

Mecanismele economico-financiare sunt alcătuite dintr-o multitudine de metode, pârghii şi instrumente de reglare, cum sunt: mecanismul pieţei, mecanismul preţurilor, mecanismul fiscal şi bugetar, mecanismul financiar, contabilitatea.

"În domeniul contabil, perioada contemporană are specifice două procese" [29]:

- unul, de normalizare şi reglementare a contabilităţii financiare, în vederea definirii unui limbaj comun de comunicare;
- altul, de provocare şi incitare la cercetarea contabilă de tip fundamental şi aplicativ.

Normalizarea contabilă internaţională este realizată, îndeosebi, prin lucrările ***Comisiei Internaţionale de Normalizare a Contabilităţii*** (International Accounting Standards Commitee - IASC), organism creat în 1973 şi transformat, în 2001, în IASB (International Accounting Standard Board). Domeniul de competenţă al IASC şi IASB se limitează la contabilitatea financiară.

Începuturile normalizării internaţionale a contabilităţii de gestiune sunt legate de activitatea ***Comisiei Contabilităţii Financiare si de Gestiune*** (Financial and Management Accounting Commitee – FMAC), comisie ce funcţionează în cadrul ***Federaţiei Internaţionale a Experţilor Contabili*** (International Federation of Accountans – IFAC), înfiinţată la München în 1977.

FMAC elaborase, până în iulie 1992, în materie de contabilitate de gestiune, cinci texte:

1. Prefaţă la Normele de contabilitate de gestiune, care precizează obiectivele FMAC, defineşte contabilitatea de gestiune şi domeniul de competenţă a comisiei şi fixează regulile sale de funcţionare (februarie 1987);

---

[29] **COLASSE, B.** – *Les trois âges de la comptabilité*, în "Revue Francaise de comptabilité, Revue de droit comptable", 91-3. Citat după Niculae Feleagă " Controverse contabile ", Bucureşti: Editura Economică, 1996, p. 38.

2. Norma de definire a conceptelor contabilităţii de gestiune (februarie 1989);

3. Norma privind decizia de investiţii (octombrie 1989);

4. Norma referitoare la expunerea privind riscul de schimb şi la gestionarea riscului, urmată de glossar (iulie 1990);

5. Norma referitoare la controlul gestiunii proiectelor (octombrie1991).

La nivelul Comunităţii Economice Europene CEE, standardizarea contabilităţii se realizează prin intermediul directivelor. De o deosebită importanţă au fost Directivele a-IV-a, a-VII-a şi a-VIII-a, prin intermediul cărora se urmăreşte armonizarea normelor contabile ale statelor membre.

Astfel:

- Directiva a IV-a, Directiva 78/660/CEE, din 25 iulie 1978, viza coordonarea dispoziţiilor naţionale cu privire la structura şi conţinutul conturilor anuale şi ale rapoartelor de gestiune, modurile de evaluare şi la publicarea acestor documente;
- Directiva a Vll-a, Directiva 83/349/CEE, din 13 iulie 1983, privea armonizarea întocmirii şi publicării conturilor consolidate;
- Directiva a VlII-a, din 10 aprilie 1984, se referă, cu predilecţie, la drepturile şi obligaţiile persoanelor însărcinate cu controlul legal al documentelor contabile (calificarea profesională a experţilor contabili).

Între timp, Directivele a IV-a şi a VII-a ale CEE au fost abrogate prin Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European şi a Consiliului privind situaţiile financiare anuale, situaţiile financiare consolidate şi rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi.

"*Comunitatea Europeană, deşi încearcă să-şi păstreze propria identitate, urmăreşte îndeaproape dezvoltarea internaţională a contabilităţii. In acest scop, în 1996, ea a decis instaurarea unui forum consultativ al contabilităţii cuprinzând reprezentanţi ai organismelor de normalizare contabilă ale statelor membre, reprezentanţi ai preparatorilor*

*şi utilizatorilor de conturi, profesia contabilă precum şi mediile universitare*"[30].

Cât priveşte cercetarea contabilă, aceasta a îmbrăcat atât forma cercetării fundamentale, cât şi pe cea a cercetării aplicative.

Cercetarea fundamentală a vizat, în principal: implicaţiile dezvoltării contabilităţii creative, consecinţele economice şi sociale ale emiterii unei norme contabile, modalităţile de definire a unei politici contabile, modificarea comportamentului utilizatorilor în condiţiile modificării politicii şi modalităţilor contabile, impactul comunicării informaţiilor contabile şi, în special, a documentelor de sinteză asupra deciziilor utilizatorilor, incidenţa comunicării rezultatelor întreprinderii asupra cursurilor bursiere.

Rezultatele unor asemenea cercetări contabile s-au răsfrânt, firesc - direct sau mai puţin direct -, asupra practicilor contabile.

Cercetarea aplicativă, în funcţie de contextul economic şi social al diferitelor ţări, a explorat domenii noi, precum: contabilitatea resurselor umane, contabilitatea socială, contabilitatea ecologică, contabilitatea în condiţiile economiilor inflaţioniste şi hiperinflaţioniste, calculul şi utilizarea costurilor bazate pe activităţi (Activity Based Costing - ABC).

Toate acestea au dus la acumulări conceptuale, principiale, normative şi de mecanisme de mare anvergură.

Desigur, lejeritatea vocabularului economic este atât de mare, încât dă naştere la confuzii şi ambiguităţi nefireşti pentru demersul ştiinţific riguros. Iată de ce, se impune ca şi în domeniul ***calculaţiei costurilor*** să se facă studii şi fundamentări privind definirea conceptelor fundamentale ale acesteia.

Studiul costurilor presupune, în egală măsură, atât clarificarea dimensiunii etimologice, a celei semantice şi economice, cât şi precizarea felurilor de costuri.

### *I.3.1. Dimensiunea etimologică şi semantică a noţiunii "cost "*

Noţiunea de ***cost*** a fost desemnată să definească totalitatea valorilor aparţinând unei structuri organizatorice a economiei naţionale,

---

[30] **CAPRON, M.** – *Contabilitatea în perspectivă*, Bucureşti: Editura Humanitas, 1994, p. 46.

care se consumă sub durata unei perioade de timp.

Deci, producerea de bunuri materiale, executarea de lucrări şi prestarea de servicii presupun consum de factori de producţie care, mai departe, se regăsesc în preţurile rezultatelor obţinute. Gestiunea resurselor impune studierea factorilor de producţie şi în procesul consumării lor, în vederea determinării costului de producţie. Aceasta se impune, cu atât mai mult, în contextul resurselor limitate. Pentru orice producător, încă înainte de a avea loc producţia – în faza de informare şi documentare – este interesant să cunoască cât îl costă producerea unui bun, a unei lucrări sau serviciu. Interesul său porneşte de la mobilul obţinerii unui profit mai mare, al menţinerii clienţilor săi şi de la asigurarea satisfacţiei acţionarilor, salariaţilor şi consiliului de administraţie.

Iată de ce, în condiţiile economiei de piaţă, costul de producţie reprezintă unul dintre indicatorii sintetici care oglindeşte, deopotrivă, efortul depus pentru obţinerea unui produs, executarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu, folosirea judicioasă, raţională a factorilor de producţie, cât şi ordinea dintr-o unitate economică.

Odată cu dezvoltarea individului şi a societăţii cresc, în permanenţă, nevoile, nevoi a căror acoperire necesită bunuri, lucrări şi servicii sporite şi care, la rândul lor, sunt rezultatul producţiei. Producerea acestora ridică în faţa agenţilor economici responsabilităţi în privinţa asigurării profitului corespunzător pentru toate produsele, lucrările şi serviciile. Toate acestea presupun, cu necesitate, adoptarea unui sistem corespunzător de calcul al costurilor, sub aspectul proiectării, urmăririi şi controlului acestora, aspecte realizabile cu ajutorul studiului costurilor.

Orice activitate are ca finalitate, din partea producătorului, obţinerea unei rate a profitului cât mai mare. Ea nu se obţine decât în condiţiile unor costuri cât mai mici posibile. Acestea presupun: consum de muncă vie şi materializată redus, calitate superioară şi preţ de vânzare format liber pe piaţă. Asupra consumurilor de factori de producţie şi calităţii, agentul economic acţionează direct, însă asupra preţului de vânzare a producţiei, nu.

Mărimea costului de producţie determină eficienţa activităţii economice, atât la nivel microeconomic, cât şi la nivel macroeconomic. La nivel microeconomic se rezolvă problemele costurilor dintr-o unitate economică, obiectul calculaţiei constituindu-l comanda, faza de producţie,

centrul de activitate ori produsul, lucrarea sau serviciul.

Noţiunea de cost îşi găseşte originea în englezescul ***costs***, franţuzescul ***cout***, germanul ***kosten*** şi spaniolul ***costes*** şi este definit ca "*Sumă exprimată în general în monedă, a cheltuielilor necesare pentru achiziţionarea sau producerea unui bun sau a unui serviciu* "[31].

Dicţionarul explicativ al limbii române arată la originea noţiunii de "***cost***", stă derivatul regresiv ***costa*** a cărui semantică este "*Sumă de bani cheltuită pentru producerea sau cumpărarea unui bun, efectuarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu etc*"[32].

Micul dicţionar al economiei de piaţă redă etimologia noţiunii de "***cost***" ca fiind postverbal al lui ***costa***, din limba italiană şi semantica, "*Costul reprezintă totalitatea sumelor de bani cheltuite fie pentru achiziţionarea sau producerea bunurilor materiale, fie executarea unor lucrări sau a prestărilor de servicii*" [33].

" *Cu cât costurile sunt mai reduse, păstrându-se calitatea bunurilor, executărilor de lucrări sau a prestărilor de servicii, cu atât beneficiile întreprinzătorilor vor fi mai mari şi invers*"[34].

"*Costul – consum de materii prime şi materiale auxiliare, energetice, cheltuieli cu personalul, cheltuieli comune etc., evaluate în unităţi ale monedei naţionale, destinate realizării în mod curent de către întreprinzători a actelor de producţie industrială, de comerţ, executarea de lucrări sau prestarea de servicii*"[35].

În limbaj curent, costul reprezintă "*cheltuiala în bani ce trebuie suportată pentru a putea beneficia de un bun sau serviciu; preţul ce trebuie plătit pentru cumpărarea unei mărfi*" [36].

În sens ştiinţific, "*costurile constau în expresia în bani a eforturilor agenţilor economici pentru producerea şi desfacerea de bunuri*

---

[31] **BERNARD, Y. , COLLI, I. C**. – *Vocabular economic şi financiar*, Bucureşti: Editura Humanitas, 1994, p.140.

[32] *** ***Dicţionarul explicativ al limbii române***, Bucureşti: Editura Univers Enciclopedic Gold, 2012, p.241.

[33] **GORINCU, G**. – *Mic dicţionar al economiei de piaţă*, Galaţi: Editura Porto-Franco, 1991, p.51.

[34] **Ibidem**, p.51.

[35] **ZISSU, E**. – *Breviar de termeni pentru contabilitatea agenţilor economici*, Alexandria: Editura Andreescu, 1992, p.48.

[36] **DOBROTĂ, N.** (coord.) – *Dicţionar de economie*, Bucureşti: Editura Economică, 1999, p.137.

*şi servicii, în consecinţele pe care cu dezechilibrele economice şi ecologice, în eşecurile pieţei asupra activităţii şi vieţii oamenilor, precum şi în renunţările generate de alegerea unei variante dintre cele posibile de alocare a resurselor*"[37].

Costul de producţie al unui bun cuprinde: costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie determinate raţional ca fiind legate de fabricaţia acestuia.

Costul de producţie corespunde valorii de intrare reţinute în contabilitatea financiară a bunurilor fabricate de întreprindere. El conţine:

- costul de achiziţie al materiilor prime si materialelor consumate;
- celelalte cheltuieli de producţie;
- cheltuielile indirecte de producţie ce pot fi repartizate.

### *I.3.2. Categoria economică de "cost"*

Este evident faptul că responsabilitatea gestionarului este, în principal, de a selecta, achiziţiona şi aloca resursele care vor fi transformate în interiorul întreprinderii pentru a crea produsele sau serviciile ce îi definesc activitatea. Această transformare antrenează consumul de resurse a căror valoare corespunde costurilor. Prioritatea gestionarului este de a evalua costurile cu care el lucrează şi de a le înţelege caracteristicile, în vederea luării deciziilor optime.

Costul este o categorie economică universal acceptată.

"*Costul reprezintă totalitatea cheltuielilor, corespunzătoare consumului de factori de producţie, pe care agenţii economici le efectuează pentru producerea şi vânzarea de bunuri materiale sau prestarea de servicii* "[38].

Din această definire rezultă următoarele:

- costul este forma bănească de exprimare a consumului de factori – material şi uman –, atât în producerea de bunuri materiale, cât şi în domeniul serviciilor;

---

[37] **Ibidem**, p.137.
[38] **DOBROTĂ, N.** (coord.) – *Economia politică*, Bucureşti: Editura Economică,1995, p.144.

➢ costul include, în sine, tot ceea ce înseamnă cheltuială, adică consum de factori de producţie, cheltuială suportată de către producători, atât pentru producerea propriu-zisă de bunuri, cât şi pentru desfacerea lor;

➢ exprimarea bănească a cheltuielilor, independent de mărimea şi importanţa lor, permite aducerea la un numitor comun a consumurilor de factori de producţie diferiţi şi, pe această bază, devin posibile măsurarea şi compararea lor.

Aşadar, la baza costului stau consumurile de muncă vie şi materializată exprimate valoric, consumuri care îmbracă forma cheltuielilor de producţie şi de distribuţie, ambele suportate de întreprindere. Din acest punct de vedere, costul constituie o corelaţie între expresia valorică a cheltuielilor pe care le efectuează o întreprindere pentru obţinerea şi desfacerea producţiei sale, într-o perioadă de timp dată, şi cantitatea de bunuri materiale, lucrări sau servicii care formează această producţie, în condiţii tehnice, organizatorice şi de gestiune specifice.

Aşa cum s-a mai precizat, în contextul contemporan al mişcării de idei, cunoştinţele privind costul se îmbogăţesc continuu.

În primul rând (este vorba de importante deplasări în ***structura problematicii costurilor***), în lucrările de microeconomie se acordă atenţie, mai ales, problemelor privitoare la mărimea şi dinamica costurilor, acestea fiind subordonate actelor decizionale de minimizare a lor, de economisire a resurselor rare şi din ce în ce mai scumpe.

În al doilea rând, se manifestă ***tendinţa de evidenţiere distinctă a mai multor feluri de cost***, ca părţi componente ale cheltuielilor de producţie, fapt ce oglindeşte actualitatea calculului economic, chiar pe domenii relativ restrânse ale activităţii. Astfel, tot mai frecvent, se folosesc şi se calculează: costul informaţiei, costul salarial, costul timpului, costul ecologic, costul instruirii şi al producerii de idei, costul ştiinţei etc.

În al treilea rând, costul de producţie se analizează şi se urmăreşte ***în contextul dinamic al interdependenţelor*** dintre ramuri, subramuri, dintre agenţi economici, încât ceea ce, într-un loc, constituie preţ de vânzare al produselor respective, în altul, el reprezintă costul factorilor achiziţionaţi. Ca urmare, schimbările de preţuri se pot transmite în lanţ, ca efect propagat, în costuri.

În al patrulea rând, teoria actuală a costului de producţie ia în considerare ***rolul relaţiilor economice dintre ţări***, relaţii care apropie

întreprinderile în ceea ce priveşte gradul înzestrării lor cu factori[39].

Costul este abordat şi tratat nu numai ca expresie a consumului de factori de producţie pentru a produce ceva, ci şi ca şansă sacrificată, ca un cost al renunţării la producerea sau alegerea a altceva. Acest cost este denumit "***cost de oportunitate*** sau ***costul alegerii din mai multe variante posibile***".[40] Într-o asemenea viziune, se consideră drept cost real al oricărei acţiuni costul şansei alternative care trebuie sacrificată în vederea întreprinderii acţiunii respective. De exemplu, dacă posesorul unei sume de bani îi foloseşte nu pentru cumpărarea unui bun imobil care-i este necesar, ci pentru efectuarea unei excursii în străinătate, costul acesteia este reprezentat tocmai prin preţul renunţării, adică al bunului imobil. Astfel, modul economic de gândire presupune ca, atât producătorii, cât şi consumatorii să aibă în vedere costurile şanselor deoarece, în adoptarea deciziilor, ei sunt confruntaţi cu alternative, variante şi aleg dintre acestea. Opţiunile lor au la bază raţionamentul economic, comparând costuri şi profituri anticipate de pe urma alternativelor sau variantelor.

Cunoaşterea conţinutului costului necesită luarea în considerare şi a *relaţiei dintre acesta şi preţul de vânzare* al utilităţilor obţinute, relaţie ce se prezintă ca de la parte la întreg, în sensul că, întotdeauna, costul (C) desemnează numai o parte a preţului de vânzare (P) şi anume numai ceea ce înseamnă cheltuială suportată de producător. Excedentul preţului de vânzare peste cost reprezintă profit (pr). Deci, pentru fiecare unitate de produs sunt valabile egalităţile:

$$P = C + pr \quad \text{şi} \quad C = P - pr.$$

Costul constituie un ***indicator economic cu o largă sferă de utilizare***; calcularea lui are loc la nivelul tuturor întreprinderilor (firmelor) producătoare de bunuri materiale şi prestatoare de lucrări şi servicii, în condiţiile autonomiei economico-financiare.

Totodată, costul este un indicator economic cu o mare forţă de oglindire a calităţii activităţii. "*Costul serveşte drept* ***criteriu de***

---

[39] **DOBROTĂ, N.** (coord.) – *Economia politică,* Bucureşti: Editura Economică, 1995, p.145.

[40] **HEINE, P.**- *Modul economic de gândire,mersul economiei de piaţă,* Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 1991; *Encyclopedie de l'economie et le géstion*, Hachette, Education, 1991, p.12, 425, 526.

***fundamentare a opţiunilor şi deciziilor fiecărui producător**; în cazul în care rezultatele variantelor de proiect sunt identice, criteriul de alegere a variantei optime îl reprezintă cel mai scăzut nivel al costului*" [41].

Desigur că, înainte de a intra în studiul specific al fenomenelor legate de cost, se impune delimitarea cadrului conceptual al costului şi stabilirea funcţiilor sale în cadrul gestiunii întreprinderii.

De aceste probleme s-au preocupat mulţi specialişti-cercetători care, în a doua jumătate a secolului al XX-lea, au creat adevărate doctrine.

Una dintre trăsăturile esenţiale ce caracterizează conceptul de cost este extinderea şi variata sa interpretare. Nu în zadar, când vorbim de cost, o putem face atât în sens economic, cât şi în sens fizic, tehnologic, inclusiv social sau uman. Foarte importantă este semnificaţia sa economică, drept măsură a valorii, nelipsită şi ea de interpretări şi definiri în maniere distincte: "*de la cost înţeles ca o cantitate de muncă sau ca sacrificiu, ori intensitate de efort necesar pentru producţie, la cost exprimat în termeni reali, drept cantitatea bunurilor utile consumate pentru obţinerea une anumite cantităţi de alte bunuri utile, sau cost bănesc format din cheltuiala inerentă a unei cantităţi determinate de produs sau ceea ce se presupune imputabil ei*" [42].

Ceea ce este comun însă, este să se convină asupra unui aspect dublu: sacrificiul şi valoarea acestui sacrificiu. Deşi în forme diferite, doctrinele germană şi nordamericană au contribuit în cea mai mare măsură la conturarea (configurarea) contabilităţii de gestiune sau a costurilor în stadiul ei actual.

Doctrina spaniolă este insuficientă în această materie, iar autorii ei sunt influenţaţi de gândirea germană. Doctrina franceză suferă, poate, de prea mare influenţă a Planului Francez de Contabilitate, în cadrul căreia se regăseşte, mai mult sau mai puţin, această interpretare. Doctrina italiană, de o incomparabilă şi tradiţională înrădăcinare şi vigoare contabilă, şi-a pierdut actualitatea în această problemă.

Cât priveşte doctrina germană, în particular, Eugen Schmalenbach *condiţionează conceptul de cost, în principiu, obţinerii unui rezultat, subliniind că pentru aceasta este nevoie de un sacrificiu de bunuri sau*

---

[41] **op.cit.**, p.145-146.
[42] **ONIDA, P.** – *Economia d'azienda,* Unione Tipografico Editrice Torinese, 1960, p.627.

*servicii, a căror valoare este costul* [43].

La fel, Erich Schneider interpretează că "*mijloacele aplicate în producţie într-o perioadă constituie costuri reale ale acesteia, iar echivalentul bănesc, costul de producţie*" [44].

La rândul său, Palle Hansen consideră că "*este nevoie să se utilizeze o terminologie total inechivocă, afirmând că prin cost trebuie să se înţeleagă bunurile şi prestaţiile consumate şi atribuite pentru atingerea scopului propus care, după părerea sa, nu este altceva decât costul producerii şi vânzării producţiei*" [45].

Doctrina nordamericană se caracterizează printr-o accentuată evocare, mai mult descriptivă decât conceptuală, nemaimirându-ne faptul că autori atât de consacraţi ca Dhor, Neuner, Lawrence, Dearden, Bierman şi Dickman, printre alţii, omit în lucrările lor referirea expresă asupra conceptului. Însă, sunt destui care o fac şi tocmai în sensul menţionat. Astfel, pentru Horngren, în general, "*costul semnifică sacrificiu sau privaţiune, iar în sens contabil tradiţional – dolari ce trebuie plătiţi pentru serviciile primite*"[46].

Pe de altă parte, Staubus, afirmând că "*costul este un sacrificiu sau o renunţare, măsurarea acestuia implică chiar măsurarea bunurilor sau serviciilor sacrificate şi preţul lor*"[47].

Taussing, în consonanţă cu concepţiile lui Davidson şi Weil, consideră că "*în sens mai general, costul se identifică cu orice sacrificiu prezent sau viitor*"[48].

În sfârşit, Dickey interpretează costul "*ca reprezentând un sacrificiu, o renunţare la o valoare măsurabilă în termeni băneşti*"[49].

Cel care, însă, delimitează distincţia de o manieră mai categorică între sacrificiu şi valoarea acestui sacrificiu în abordarea noţiunii de ***cost*** este profesorul Pedersen, după părerea căruia există o primă noţiune a

---

[43] **SCHMALENBACH, E** – *Kostenrechnung und Priespolitik,* Köln und Opladen,WestdeutscherVerlag, 1963, p.5-6.
[44] **SCHNEIDER, E.** – *Contabilidad industrial*, Madrid: Aguilar, 1960, p. 6-7.
[45] **HANSEN, P.** - *Contabilidad interna de la industria* , Madrid: Aguilar, 1961, p. 13.
[46] **HORNGREN, C.T.** - *La contabilidad de costos,* Mexico: UTEHA, 1972, p.20.
[47] **STAUBUS, G:J.** – *Activit Costing and Input - Output Accounting,* Homewood, Illinois, R.D.Irwin, 1971, p.1-7.
[48] **DAVIDSON, S., WIEL, R.L.** – *Manual de contabilidad de costos,* Mexico: Mc.Graw Hill, 1983, p. 2.
[49] **DIKEY, R.I.** – *Accountants Cost Handbook,* Nueva York: Ronald Press, 1960, p. 1-10.

conceptului *cost*, care îşi are originea la economiştii teoreticieni, răspunzând la o interpretare bazată pe teoria economică, a cărei formulare se învârte în jurul consideraţiei reale a conceptului de sacrificiu."*Costurile ce se nasc în urma realizării unui anumit act concret, ca de exemplu, cel al producerii unei anumite cantităţi de marfă, sunt suma valorilor ce trebuie sacrificate pentru a realiza acel act* "[50].

Totuşi, parcurgerea reală a tehnicilor specifice de calculare a costurilor a conturat, în mod succesiv, o părere tot mai concretă despre ce trebuie să se înţeleagă prin cost şi cum trebuie delimitat conceptul, ajungând la o definiţie a acestuia, pe care Pedersen o formulează astfel: "*prin cost se înţelege consumul,exprimat în bani,de bunuri şi servicii pentru producţia ce constituie obiectul de activitate al întreprinderii*"[51].

Această ultimă definiţie pune în evidenţă sacrificiul la care se referă prima definiţie, rotindu-se în jurul consideraţiei băneşti.

Deşi, în opinia autorului, din însuşi textul ambelor definiţii nu se desprinde dintrodată dacă există vreo diferenţă cu adevărat între ele, interpretarea dihotomică dată a conceptului răspunde, implicit, diferitelor aspecte ale aceleiaşi tranzacţii: consumul bunurilor şi serviciilor în procesul de producţie; în felul acesta reprezintă o expresie conceptuală de dublă manifestare a unei mărimi-curente a circulaţiei de valori în întreprindere.

Totuşi, costul – ca mărime curentă în termeni reali – nu posedă, după cum pe drept cuvânt spune profesorul Pietro Onida[52] "*o expresie sintetică semnificativă prin dificultatea de a găsi o unitate comună de măsură a consumului de factori*". Chiar dacă se foloseşte moneda drept etalon de măsură a consumului dat, autorul precizează că: "*acesta nu este un motiv de a confunda costul conceput în termeni reali şi costul bănesc; este de ajuns să ne închipuim că costul bănesc – în cazul egalităţii consumului de factori folosiţi în producţie – variază când variază preţul factorilor, în timp ce costul real nu variază cât timp nu variază cantitatea fizică consumată pentru obţinerea produsului respectiv. Expresia, în formă bănească a costului real, trebuie să se determine folosind, pentru factorii consumaţi sau pentru produsul obţinut, preţuri nominale. Se poate spune*

---

[50] **PEDERSEN, H.V.** – *Los costes y la politica de precios* , Madrid: Aguilar, 1953, p.5-6.
[51] **ibidem,** p.5-6.
[52] **ONIDA, P.** – *Economia d'azienda*, Unione Tipografico Editrice Torinese, 1960, p. 628.

*că costul monetar este funcţia preţului şi a costului real şi în timp ce costul real rămâne constant, variaţia costului monetar se datorează exclusiv modificărilor de preţuri".*

În baza definiţiei a doua a profesorului Pedersen, abaterile trebuie structurate pornind de la: costul nu este decât consumul valoric de factori imputabili producţiei.

În ultima vreme, Kaplan este considerat ca fiind portdrapelul celor care urmăresc schimbări în sistemul de contabilitate de gestiune, justificând dorinţa sa astfel: "*Actualmente, schimbările cerute în sistemele noastre contabile, cu o tehnologie susceplibilă de aplicare, pentru a produce o informaţie continuă, au provocat ieşirea din uz sau desuetitudinea sistemelor de costuri care au fost gândite pentru luarea deciziilor în contexte productive foarte diferite de cele actuale*" [53].

În contextul contemporan al mersului de idei, cunoştinţele privind costul se îmbogăţesc continuu. Întâlnim noţiunile *cost contabil* şi *cost economic*.

Între costul contabil şi costul economic se face adesea o distincţie:

***Costul contabil*** reprezintă cheltuiala măsurabilă în bani, efectiv suportată de agentul economic pentru plata factorilor de producţie achiziţionaţi şi efectiv consumaţi.

***Costul economic*** este mai mare decât costul contabil deoarece el cuprinde şi acele cheltuieli care nu presupun plăţi către terţi, cum sunt: munca proprietarului firmei, dobânzile cuvenite capitalului propriu şi care constituie profitul normal.

Unii autori[54] susţin că cifra "corectă" a costului ar depinde de circumstanţele specifice şi de modul în care sunt folosite informaţiile. Linia de separare a diferitelor categorii de costuri e dificil de trasat pentru că natura unui element de cost se schimbă în funcţie de timpul în care este luat în consideraţie.

Alţi autori susţin că noţiunile "cost" şi "cheltuieli " nu sunt identice. Costul nu poate şi nu trebuie să fie rezultatul unei calculaţii, ci este determinat de apariţia obiectivă generată de consumul de valori ale

---

[53] **KAPLAN, R.S.** – *Cost System Design*, Management Accunting, febrero, 1990, p.26.
[54] **OLARIU, C.** – *Costul şi calculaţia cosurilor*, Bucureşti: *Editura Didactică şi Pedagogică*, 1977, p. 27-28.

muncii vii şi materializate. Cheltuila, din punct de vedere operaţional, îmbracă aspectul de plată; de exemplu, achiziţionarea factorilor de producţie este o cheltuială a firmei şi va deveni cost de producţie când aceşti factori vor fi daţi în consum. Aşadar, costul reprezintă o parte a cheltuielilor de producţie, întrucât sunt eliminaţi factorii neconsumaţi, de tipul producţiei neterminate, care reprezintă cheltuieli, dar nu şi costuri.

Rayburn afirmă că *termenul de cost este folosit pentru măsurarea efortului necesar în realizarea unui produs sau serviciu.* El spune că *nu există niciun cost adevărat pentru un produs sau serviciu, ci că există numai bunul sau serviciul respectiv şi că acesta a implicat costuri diferite pentru scopuri diferite*[55].

Sesizând diferitele definiţii date costurilor, Bourke afirmă: "*Nu există un unic concept al costului valabil în toate circumstanţele. Avem nevoie de diferite concepte de cost pentru diferite scopuri. Costurile au un înţeles practic numai în relaţie cu obiectivele specifice pentru care este realizată evidenţa lor* "[56].

## *I.4. Tipuri de costuri*

În vederea obţinerii unui volum de producţie dat, întreprinzătorul utilizează materii prime, materiale de toate felurile, semifabricate pe care trebuie să le transforme, maşini, utilaje etc., lucrători de calificări diferite şi alte elemente. Volumul dat de producţie este legat de costul de producţie şi invers. Cu alte cuvinte, funcţia de cost leagă costul de producţie de cantităţile produse în condiţii optime. În asemenea situaţii, problema întreprinzătorului este de a alege nivelul producţiei pentru care profiturile sale vor fi cele mai mari. Această alegere este dependentă de comportamentul costului, adică de măsura în care costul răspunde la o schimbare a activităţii. Schimbarea activităţii se referă la o perioadă scurtă sau la o perioadă lungă.

***Perioada scurtă*** este perioada în care un producător poate să-şi

---

[55] **RAYBURN, L.G.** – *Principles of Cost Accuonting: Managerial Applications,* Thrid Edition Irwin, 1986, p. 45.

[56] **BOURKE, P.F.** – *"What does it cost?"*, The Australian Accountant, aprilie, 1969, p.175.

sporească producţia în măsura în care capacitatea sa de producţie îi permite acest lucru. Deci, perioada scurtă se caracterizează prin folosirea aceloraşi dotări tehnice, schimbarea volumului producţiei facându-se prin modificarea cantităţii de muncă şi/sau de materii prime.

***Perioada lungă*** este perioada în care se produc modificări în mărimea producţiei şi în dotarea tehnică. Prin urmare, perioada scurtă şi perioada lungă nu sunt definite în termeni calendaristici. Perioada scurtă va fi caracterizată prin nivelul constant al înzestrării tehnice care nu poate fi modificat decât în cadrul perioadei lungi.

Cunoaşterea şi analiza comportamentului costului presupun definirea şi caracterizarea diferitelor tipuri de costuri.

"*Definirea şi caracterizarea diferitelor tipuri de costuri se pot realiza pornind de la cele trei dimensiuni ale costurilor: câmpul de aplicare, momentul de calcul al acestora şiconţinutul lor*"[57].

### *I.4.1. Câmpul de aplicare a costurilor*

Câmpul de aplicare reprezintă domeniul de calculaţie a costului şi răspunde la întrebarea: ***Cui*** *se calculează costul* ?

Câmpul de aplicare este foarte variat şi poate fi: o funcţiune economică a întreprinderii (aprovizionare, producţie, desfacere, administraţie), o activitate sau o zonă de activitate, un produs sau o categorie de produse, un mijloc de exploatare (maşină, loc de muncă etc.), centru de responsabilitate (subsistem al întreprinderii).

Din această perspectivă, distingem următoarele tipuri de costuri:

- ***Costul aprovizionării***, ce reprezintă totalitatea cheltuielilor efectuate cu ocazia derulării procesului de dotare cu materii prime şi materiale. Se compune din: valoarea la preţ de cumpărare, cheltuielile de încărcare, transport, descărcare, recepţie, depozitare, taxele nerecuperabile etc.;
- ***Costul producţiei***, reprezentând valoarea materiilor prime şi materialelor consumate precum şi suma cheltuielilor necesitate de prelucrarea acestora (salarii şi alte elemente ce decurg din acestea, energia,

---

[57]**EPURAN,M., BĂBĂIŢĂ,V., GROSU,G.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti: Editura Economică,1999, p.30-36.

amortizările etc.);

- ***Costul distribuţiei***, format din totalitatea cheltuielilor aferente depozitării, manipulării, ambalării, transportului produselor la client, publicitatea, marketingul etc.;
- ***Costul administraţiei***, ce reprezintă suma cheltuielilor serviciilor funcţionale: management, secretariat, administraţie, cercetare, informatică etc.;
- ***Costul produsului***, care nu este altceva decât costul ataşat unui element stocabil obţinut în procesul de fabricaţie;
- ***Costul perioadei***, este costul recunoscut şi atribuit perioadei de referinţă, fără a fi ataşat unui produs (element stocabil). In timp ce costul produsului va tranzita printr-un stoc înainte de a fi recunoscut de contul de rezultate, costul perioadei este recunoscut de contul de rezultate al perioadei de referinţă.

### *I.4.2. Momentul de calcul al costurilor*

Momentul de calcul se referă la calculul costului înainte sau după realizarea procesului şi răspunde la întrebarea: ***Când*** *se calculează costul* ?

Corespunzător acestei dimensiuni, distingem două tipuri de costuri:

- ***Costuri efective*** – denumite si costuri istorice, costuri reale sau costuri constatate – ce se calculează după producerea faptelor la care se referă;
- ***Costuri prestabilite***, ce se determină anterior producerii faptelor la care se referă. Se mai numesc şi *costuri previzionale*. Dacă aceste costuri sunt fundamentate pe baza unor studii tehnice şi economice se numesc *costuri standard sau costuri normate.*

Periodic, aceste două tipuri de costuri se confruntă (compară), rezultând abateri care nu sunt altceva decdât semnale de incitare la acţiuni corective.

## *I.4.3. Conţinutul costurilor*

Conţinutul costurilor – ca dimensiune de definire şi caracterizare a diferitelor tipuri de costuri – trebuie să răspundă la întrebarea: ***Ce*** cost se calculează ?

Răspunsul la această întrebare impune gruparea tipurilor de costuri după anumite criterii:

$c_1$) ***După dependenţa faţă de variaţia nivelului de activitate,*** se disting:

- ***Costuri fixe***, al căror nivel rămâne relativ constant la o variaţie a nivelului activităţii. Se referă la consumurile valorice legate de existenţa întreprinderii şi corespund, pentru fiecare perioadă, unei capacităţi de producţie determinată. De aceea se mai numesc şi costuri de capacitate. Aici se includ: cheltuielile cu salariile personalului de administraţie şi conducere, cu iluminatul şi încălzitul, chiriile, primele de asigurare, amortizările etc.
- ***Costuri variabile*** constituite din cheltuielile pentru care consumul valoric de factori de producţie se modifică într-o anumită proporţie şi în acelaşi sens cu modificarea volumului fizic al producţiei. Deci, o variaţie a nivelului activităţii cauzează o variaţie a consumului de factori, adică variaţia costului. Astfel de consumaţiuni se referă la: cheltuielile cu materiile prime şi materialele consumabile, cu salariile personalului direct productiv şi celelalte elemente ce decurg din salarii etc.

În timp ce ***costurile fixe*** sunt legate de ***existenţa întreprinderii***, ***costurile variabile*** sunt legate de ***funcţionarea întreprinderii***, motiv pentru care se mai numesc şi ***costuri operaţionale***.

$c_2$) ***După modul de identificare a consumului de factori*** pe obiecte de calculaţie, se diferenţiază:

- ***Costuri directe***, constituite din cheltuielile pentru care echivalentul valoric al consumurilor de factori poate fi identificat, fără ambiguitate, în costul produsului. De exemplu, cheltuielile cu materiile prime consumate. Ele reflectă legătura de cauzalitate între consumurile de resurse şi produsele, lucrările sau serviciile care le generează.
- ***Costuri indirecte***, constituite din cheltuielile pentru care echivalentul valoric al consumurilor de factori nu se regăseşte în costul produsului, decât după calcule ulterioare de repartizare şi imputare. De

exemplu, amortizarea.

Consumurile de astfel de factori nu au legătură directă cu obţinerea unui anumit produs, ele fiind generate de întreaga activitate de comercializare, administrare şi conducere de care "beneficiază" toate activităţile din întreprindere.

Luând în considerare, concomitent, cele două criterii de caracterizare a costurilor, se conturează alte tipuri de costuri:

- ***Costuri variabile directe,*** ce cuprind totalitatea cheltuielilor care depind de variaţia nivelului de activitate şi se regăsesc, fără ambiguitate, în costul obiectului de calculaţie.
- ***Costuri variabile indirecte,*** ce cuprind cheltuielile care se modifică la o variaţie a volumului de activitate, fără însă a putea fi afectate direct costului unui anumit produs, ele fiind comune mai multor produse.
- ***Costuri fixe directe***, constituite din ansamblul cheltuielilor care pot fi afectate direct în costul unui produs, dar care sunt independente de volumul de activitate.
- ***Costurile fixe indirecte***, ce cuprind cheltuielile care nu se modifică în funcţie de volumul de activitate şi sunt comune mai multor activităţi.

c3) ***După sfera de cuprindere a cheltuielilor încorporabile în costul produsului*** există două categorii de costuri:

- ***Costul complet*** – care cuprinde totalitatea cheltuielilor încorporabile în costul unui produs, delimitate în costuri directe şi costuri indirecte.
- ***Costul parţial*** – este costul care cuprinde doar o categorie de cheltuieli şi anume cele care formează costurile variabile sau costurile directe.

Costurile fixe sunt considerate costuri ale perioadei iar costurile indirecte vor fi afectate direct rezultatului, fiind excluse din costul produsului.

## *I.5. Concepte fundamentale privind costul*

Noţiunile referitoare la costuri nu trebuie interpretate în mod absolut, întrucât analizele şi aprecierile asupra lor trebuie făcute în contextul unor anumite situaţii şi într-un anumit interval de timp.

Costurile şi contabilitatea costurilor, în fiecare organism economic, joacă un rol foarte important în procesul decizional. Totul porneşte de la costuri şi se termină cu preţurile produselor.

"*Metodele tradiţionale contabilităţii costurilor sunt învechite şi de aceea ... contabilitatea costului, pentru scopul dublu al previziunii şi controlului, trebuie reproiectată*"[58].

Pe plan istoric, contabilitatea costurilor s-a dezvoltat ca răspuns la nevoile managementului de a stabili, în final, preţurile. Succesul unei întreprinderi este apreciat prin prisma profitului, adică excedentul de venituri rezultat din diferenţa dintre vânzări (valoarea produselor exprimată în preţuri) şi costul vânzărilor (valoarea produselor exprimată în costuri).

Deşi pe piaţă firmele nu pot stabili preţul, ele pot controla costurile astfel încât să obţină profit.

Iată de ce se impune, cu prioritate, cunoaşterea conceptelor fundamentale privind costul.

### *I.5.1. Costul real şi costul monetar*

Una dintre trăsăturile esenţiale ce caracterizează conceptul de ***cost*** este extinderea şi variata sa interpretare. Când vorbim despre cost, o putem face atât în sens economic, cât şi în sens fizic, tehnologic, inclusiv social sau uman.

Foarte importantă este semnificaţia sa economică, cea de măsură a valorii, nelipsită şi ea de interpretări şi definiri în maniere distincte: "*de la cost înţeles ca o cantitate de muncă sau ca sacrificiu, ori intensitate de efort necesar pentru producţie, la cost exprimat în termeni reali, drept cantitatea bunurilor utile consumate pentru obţinerea unei anumite cantităţi de alte bunuri utile, sau cost bănesc format din cheltuiala inerentă a unei cantităţi determinate de produs sau ceea ce se presupune imputabil ei*" [59].

Totuşi, costul – ca mărime curentă în termeni reali – nu posedă,

---

[58] **NEWMANN, B.R., JAWEN, P. R.** - "*Kanban, Zips and Cost Accounting. A case study*", Journal of Accountancy, august 1986, p.40.
[59] **ONIDA, P.** - *Economia d' azienda*, Unione Tipografico Editrice Torinese, 1960, p. 627.

după cum pe drept cuvânt spune profesorul ***Pietro Onida***,[60] *o expresie sintetică, semnificativă* prin dificultatea de a găsi o unitate comună de măsură a consumului de factori. Chiar dacă se foloseşte moneda drept etalon de măsură a consumului dat, autorul precizează că "*acesta nu este un motiv de a confunda costul conceput în termeni reali şi costul bănesc; este de ajuns să ne închipuim că costul bănesc – în cazul egalităţii consumului de factori folosiţi în producţie – variază când variază preţul factorilor, în timp ce costul real nu variază cât timp nu variază cantitatea fizică consumată pentru obţinerea produsului respectiv.*

*Expresia, în formă bănească, a costului real trebuie să se determine folosind, pentru factorii consumaţi sau pentru produsul obţinut, preţuri nominale. Se poate spune că, costul monetar este funcţia costului şi a preţului real şi, în timp ce costul real rămâne constant, variaţiile costului monetar se datorează exclusiv modificărilor de preţuri*".

În acelaşi timp, profesorul ***Pedersen*** defineşte costul ca fiind "*consumul, exprimat în bani, de bunuri şi servicii pentru producţia ce constituie obiectul de activitate al întreprinderii*"[61].

În baza acestei definţii, abordările trebuie structurate pornind de la: costul nu este decât consumul valoric de factori imputabili producţiei.

Este evident faptul că nu este niciun motiv de a confunda costul conceput în termeni reali şi costul bănesc.

Prin consum, valorile îşi schimbă forma fizică şi potenţială, precum şi utilitatea lor iniţială, devenind uneori bunuri ori servicii cu alte destinaţii, cu alte capacităţi de satisfacere a trebuinţelor omului şi cu altă valoare sau, alteori, acestea nu se regăsesc în nimic.

În funcţie de obiectul generator al consumaţiunii de valori distingem: consumaţiuni de valori productive, consumaţiuni de valori neutre, consumaţiuni de valori accidentale şi consumaţiuni de valori cu caracter special. Dintre acestea, consumaţiunile de valori productive deţin o pondere însemnată în componenţa costurilor şi generează costuri reale. Şi consumaţiunile accidentale sunt costuri reale dar nu sunt elemente de cost. De asemenea, nici consumaţiunile de valori cu caracter special şi nici cele neutre nu se constituie în elemente de cost.

Determinarea costului implică două probleme diferite: una de

---

[60] **Ibidem**, p. 628.
[61] **PEDERSEN, H.V.** - *Los costes y la politica de precios*, Madrid: Aguilar, 1959,p.5-6.

natură strict tehnică privitoare la măsurarea consumului efectuat în unităţi fizice (kg, $m^3$, ore-om etc.) şi alta cu caracter economic, evaluarea acestui consum cu scopul de a cuantifica costul. Prima problemă, de regulă, nu prezintă dificultăţi; în schimb, tratarea evaluării elementelor consumate în procesul de producţie dă naştere unei serii de dificultăţi care nu pot fi depăşite decât acţionând cu criterii aproximative. Deci, costul poate fi privit sub dublu aspect: acela de sacrificiu şi acela de evaluare a acestui sacrificiu. Deşi se foloseşte moneda ca „stăpân" al zisului consum, nu trebuie să se confunde costul conceput în termeni reali cu costul monetar.

***Costul monetar*** se modifică o dată cu variaţia cantităţii fizice consumate precum şi cu aceea a preţului factorilor. ***Costul real*** rămâne constant când costul monetar se modifică în mod exclusiv doar ca urmare a preţului. Între ***costul contabil*** şi ***costul economic*** trebuie să se facă distincţie.

***Costul contabil*** reprezintă cheltuiala măsurabilă în bani, efectiv suportată de agentul economic respectiv pentru plata materiilor prime, materialelor consumabile, energiei, salariilor, transporturilor, ca şi pentru amortizarea imobilizărilor corporale şi necorporale etc.

***Costul economic*** este mai mare decât costul contabil întrucât el cuprinde şi acele cheltuieli care nu presupun plăţi către terţi, cum ar fi consumul de muncă al proprietarului firmei, interesul cuvenit capitalului propriu şi care constituie profitul normal.

Deci, costul este abordat şi tratat nu numai ca expresie a consumului de factori pentru a produce ceva, ci şi ca şansă sacrificată, ca un cost al renunţării la producerea sau alegerea a altceva. Acest cost este denumit cost de oportunitate sau costul alegerii din mai multe variante posibile[62].

Într-o asemenea viziune, se consideră drept cost real al oricărei acţiuni, costul şansei alternative care trebuie sacrificată în vederea întreprinderii acţiunii respective.

În concluzie, costul real îl reprezintă consumul, în unităţi fizice, de factori pentru un volum dat al producţiei, iar costul monetar este expresia, în formă bănească, a costului real.

---

[62] **HEYNE, P.** - *Modul economic de gândire, mersul economiei de piaţă*, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 1991; *Encyclopedie de l'economie et le gestion*, Hachatte, Education, 1991, p.12, 425, 526.

### *I.5.2. Costul total şi costul mediu unitar*

Capacitatea de adaptare a oricărei întreprinderi la presupusele variaţii în volumul producţiei, impune cunoaşterea factorilor consumaţi de întreprindere într-un interval dat de timp, ceea ce este acelaşi lucru cu a cunoaşte costurile care au loc într-o perioadă de timp pentru o producţie determinată. În asemenea împrejurări trebuie să se opereze cu noţiunea de ***cost global***.

La obţinerea unui produs, unii din factorii de producţie participă în cantităţi invariabile, în raport cu volumul producţiei, costul corespondent lor primind denumirea de ***cost fix***, iar alţii participă în cantităţi ce variază cu volumul producţiei, costul corespondent lor primind denumirea de ***cost variabil.***

Suma costurilor fixe şi variabile formează ***costul total*** (CT).

Deci,

$$CT=CF+CV.$$

Costul fix şi costul variabil sunt, deci, cele două părţi (componente) în care se împarte costul global.

Distincţia "***costuri fixe/costuri variabile***" presupune, înainte de toate, definirea factorului de cauzalitate a variaţiei cheltuielilor ce urmează a fi încorporate în costuri.

De fapt, costurile pot fi variabile în funcţie de mai mulţi factori (elemente). Pe de altă parte, un cost nu poate fi variabil sau fix "în sine", acesta depinde de orizontul temporal la care se raportează. Se poate spune că, în general, "*toate costurile, în afara consumurilor de materii prime, sunt fixe pe termen scurt şi variabile pe termen lung*" [63].

Din perspectivă managerială, este necesară distincţia a două categorii de decizii: una se sprijină pe politica, strategia întreprinderii şi pe mijloacele care le presupun, generând costurile fixe (de structură), iar alta se sprijină pe nivelul de utilizare a mijloacelor, generând costurile variabile (operaţionale).

"*Costurile de structură sunt cele pe care le suportă întreprinderea pentru a dispune de o anumită putere şi eficacitate într-o anumită*

---

[63] **CLARK, J.M.** - *Studies in the Economics of Overhead Costs*, University of Chicago Press, 1923, p. 51-54.

*organizare; costurile operaţionale sunt cele legate de gradul de utilizare a acestei forţe, puteri disponibile*" [64].

Această definiţie se referă, de fapt, la cauza fundamentală a existenţei costurilor: costurile de structură sunt legate de politica pe termen lung a întreprinderii, iar costurile operaţionale corespund realizărilor acesteia pe termen scurt.

În mod tradiţional, contabilitatea de gestiune distinge cele două tipuri de costuri pornind de la volumul fizic al activităţii, având ca scop principal scoaterea în evidentă a relaţiei "*cost-nivel de activitate-profit*".

Pentru teoria economică, dihotomia între costurile fixe şi costurile variabile, raportate la termen scurt, este crucială.

În acelaşi timp, se impune a se face o referire expresă şi asupra costului mediu sau unitar.

"*Costul mediu (unitar) reprezintă costul pe unitatea de produs sau pe unitatea de efect util*" [65].

"*Costurile medii sau costurile unitare reprezintă costurile globale pe unitatea produsă*" [66].

Costul mediu poate fi, de asemenea, fix, variabil şi total.

***Costurile fixe*** (CF) sunt independente de volumul producţiei. Este vorba de costurile suportate de firmă în orice condiţii, oricare ar fi nivelul activităţii sale: chiriile, asigurările, întreţinerea curentă a utilajelor, dobânzile, o parte din cheltuielile generale, amortizările etc. Toate acestea sunt cheltuieli care trebuie suportate, indiferent de volumul producţiei, chiar dacă acesta este zero.

***Costul fix mediu*** (CFM) reprezintă costul fix suportat de fiecare unitate de produs şi se determină ca raport între costul fix global (CF) şi volumul producţiei (Q):

$$CFM = \frac{CF}{Q} .$$

Costul fix mediu devine şi el variabil: acesta scade pe măsura

---

[64] **CIBERT, A., LAUZEL, P.** - *Le plan comptable commenté*, tome IV, *Compatibilité analytique d' exploatation*, Paris: Foucher, 1963, p. 220.

[65] **DOBROTĂ, N. ( coordonator )** – *Economia politică*, Editura Economică, Bucureşti, 1995, p. 147.

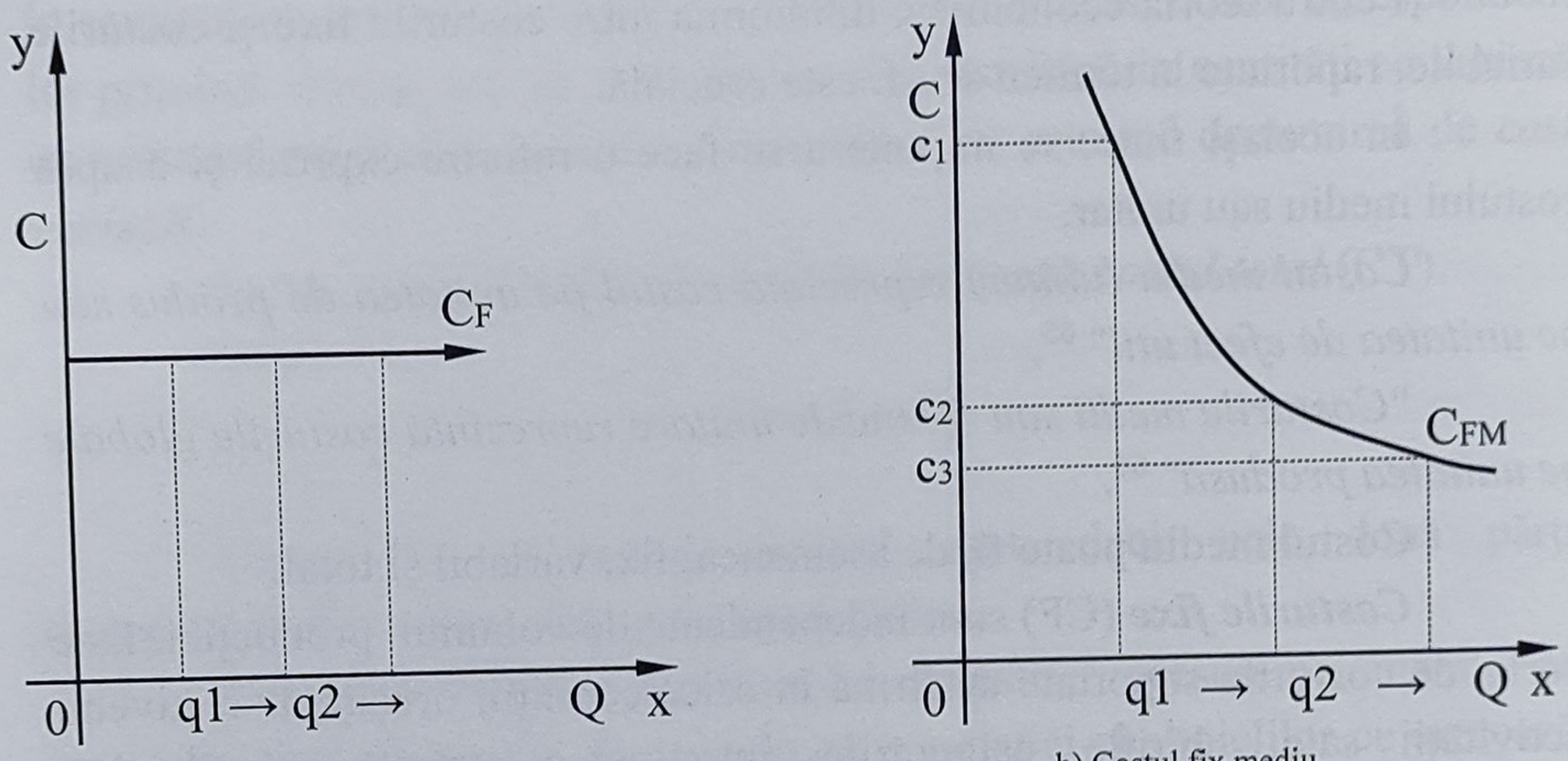
[66] **ABRAHAM- FROIS, G.** - *Economia politică*, Bucureşti: Editura Humanitas, 1994, p. 143.

creşterii cantităţii de produse şi, respectiv, sporeşte atunci când producţia obţinută se micşorează. Din punct de vedere matematic, reiese că:

dacă $Q \to +\infty$, atunci $CFM = \frac{CF}{Q} \to 0$, iar daca $Q \to 0$, atunci

$$CFM = \frac{CF}{Q} \to +\infty.$$

Într-o reprezentare grafică, costul fix (CF) si costul fix mediu (CFM) se prezintă ca în figura nr. 4




a) Costul fix global

b) Costul fix mediu

**Figura nr. 4** *Costurile fixe*

***Costurile variabile*** (CV) sunt dependente de volumul producţiei (CV=f(Q)), unele putând varia în mod strict proporţional cu volumul producţiei (consumul de materii prime, salariile directe etc.), iar altele pot oscila neproporţional. Astfel, costul variabil este nul pentru un nivel de producţie nul şi creşte – chiar dacă nu strict proporţional – odată cu creşterea producţiei. De aici se disting următoarele categorii de costuri variabile: *costuri proporţionale, costuri progresive, costuri degresive şi costuri flexibile* .

***Costul variabil mediu*** (CVM) reprezintă costul variabil suportat de fiecare unitate de produs şi se determină ca raport între costul variabil global (CV) şi volumul producţiei (Q) :

$$CVM = \frac{CV}{Q} = \frac{f(Q)}{Q} .$$

***Costurile proporţionale*** (Cp) sunt acele costuri care, în totalitatea lor, îşi modifică nivelul în acelaşi sens şi în aceeaşi proporţie cu modificarea volumului producţiei, iar pe unitatea de produs (Cp) rămân constante în condiţiile date ale activităţii. Aici se includ: costurile cu materiile prime şi materialele directe, costurile cu manopera directă.

Grafic, evoluţia costurilor proporţionale, pe total şi pe unitatea de produs, se prezintă ca în figura următoare (fig. nr. 5).

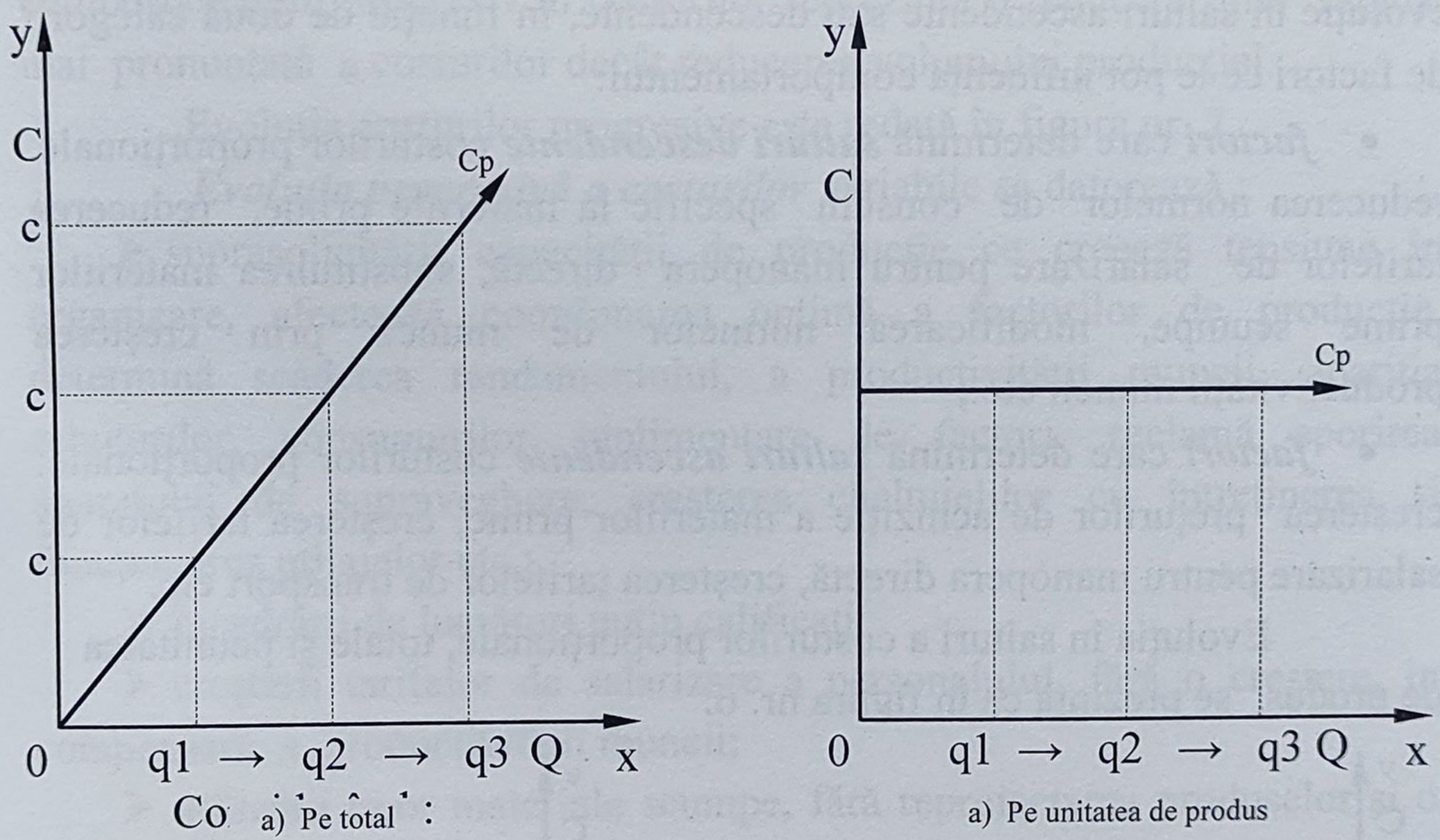



**Figura nr. 5** *Evoluţia costurilor proporţionale*

$q_1$=l00 U/M., $q_2$=200 U/M. şi $c_1$=2,00 u.m., $c_2$=4,00 u.m.,
rezultă: $C_{p1}$ =200,00 u.m. şi $C_{p2}$=800,00 u.m.

se observă că la o dublare a volumului fizic al producţiei se dublează şi nivelul costurilor totale, iar dreapta costurilor totale proporţionale porneşte întotdeauna din origine; la nivelul q=0 (inexistenţa producţiei) nu există nici costuri proporţionale.

Ecuaţia dreptei costului variabil proporţional este de forma:

$C_p = q_i c_i$, $i = 1,\ldots, n$, de unde, pentru :

$q_1 = 100 \rightarrow C_{p1} = 100 \times 2{,}00 = 200{,}00;$

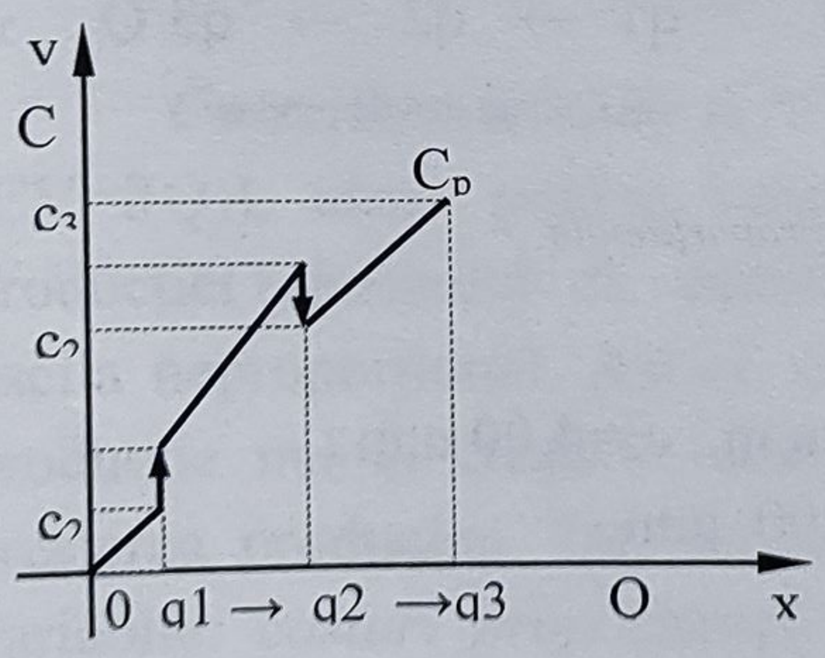
$q_2 = 200 \rightarrow C_{p2} = 200 \times 4{,}00 = 800{,}00.$

Proporţionalitatea costurilor se menţine, însă, numai în condiţiile în care nu apar factori perturbatori asupra condiţiilor iniţiale de desfăşurare a activităţii.

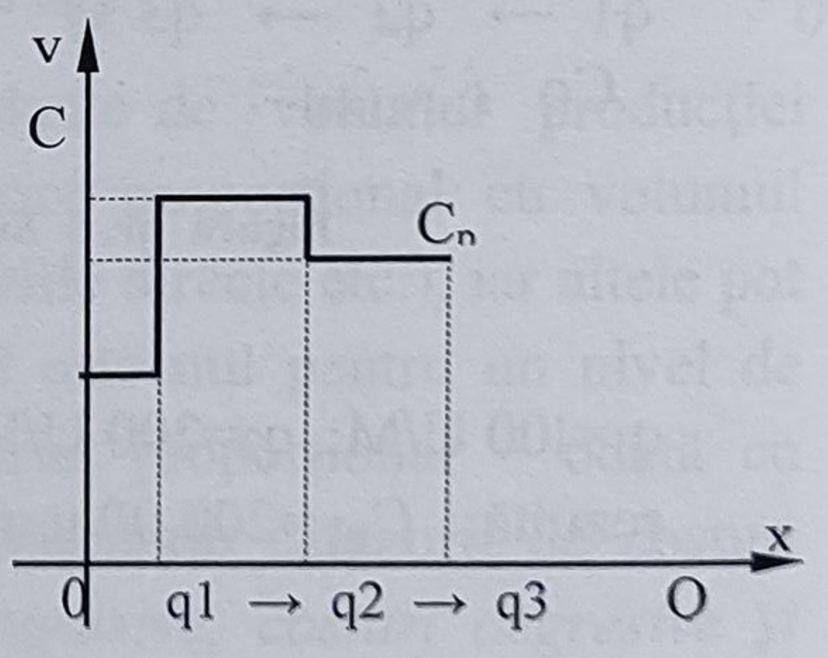
La anumite intervale de timp, asupra costurilor pot interveni factori de influenţă care le întrerup brusc proporţionalitatea şi determină continuarea ei pe o altă treaptă. Deci, costurile proporţionale pot avea o evoluţie în salturi ascendente sau descendente, în funcţie de două categorii de factori ce le pot influenţa comportamentul:

- ***factori*** care determină ***salturi descendente*** costurilor proporţionale: reducerea normelor de consum specific la materiile prime, reducerea tarifelor de salarizare pentru manopera directă, substituirea materiilor prime scumpe, modificarea normelor de muncă prin creşterea productivităţii muncii etc.;
- ***factori*** care determină ***salturi ascendente*** costurilor proporţionale: creşterea preţurilor de achiziţie a materiilor prime, creşterea tarifelor de salarizare pentru manopera directă, creşterea tarifelor de transport etc.

Evoluţia în salturi a costurilor proporţionale, totale şi peunitatea de produs, se prezintă ca în figura nr. 6:




a) Costuri proporţionale totale




b)Costuri proporţionale pe unitatea de produs

**Figura nr. 6**: *Evoluţia în salturi a costurilor proporţionale*

În acţiunea lor, factorii care influenţează nivelul costurilor proporţionale se completează, dar se şi contracarează reciproc. Însă acţiunea continuă şi preponderenţa unor factori care duc la creşterea costurilor proporţionale determină modificarea completă a caracterului lor şi le fac să evolueze progresiv.

***Costurile progresive*** (Cpg) sunt acele costuri care au un ritm superior de creştere ritmului volumului fizic al producţiei care le-a ocazionat. Ele, în totalitatea lor şi pe unitatea de produs, cresc în proporţie mai mare şi mai repede decât creşte volumul fizic al producţiei.

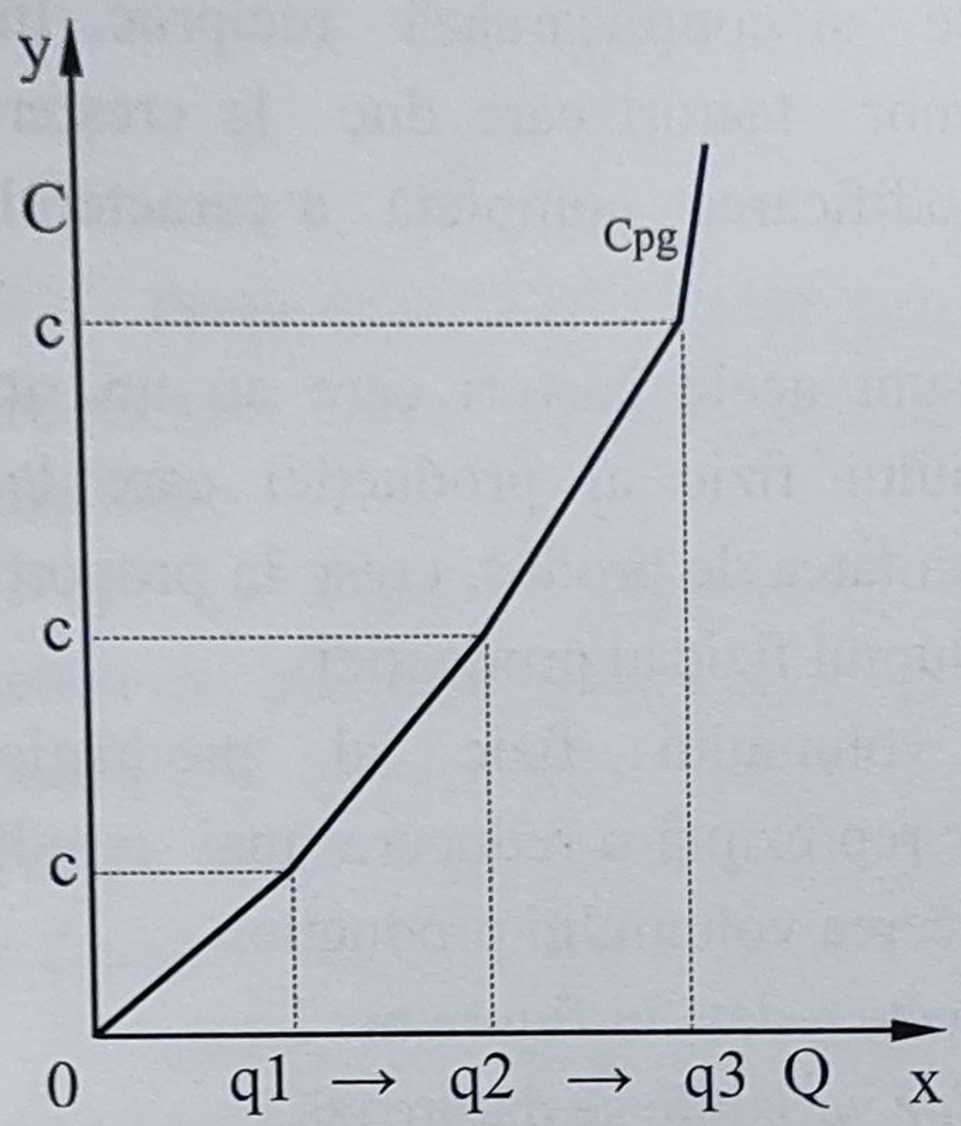
În condiţiile descreşterii volumului fizic al producţiei, comportamentul progresiv al costurilor reprezintă o reducere mai rapidă, mai pronunţată a costurilor decât reducerea volumului producţiei.

Evoluţia costurilor progresive este redată în figura nr. 7.

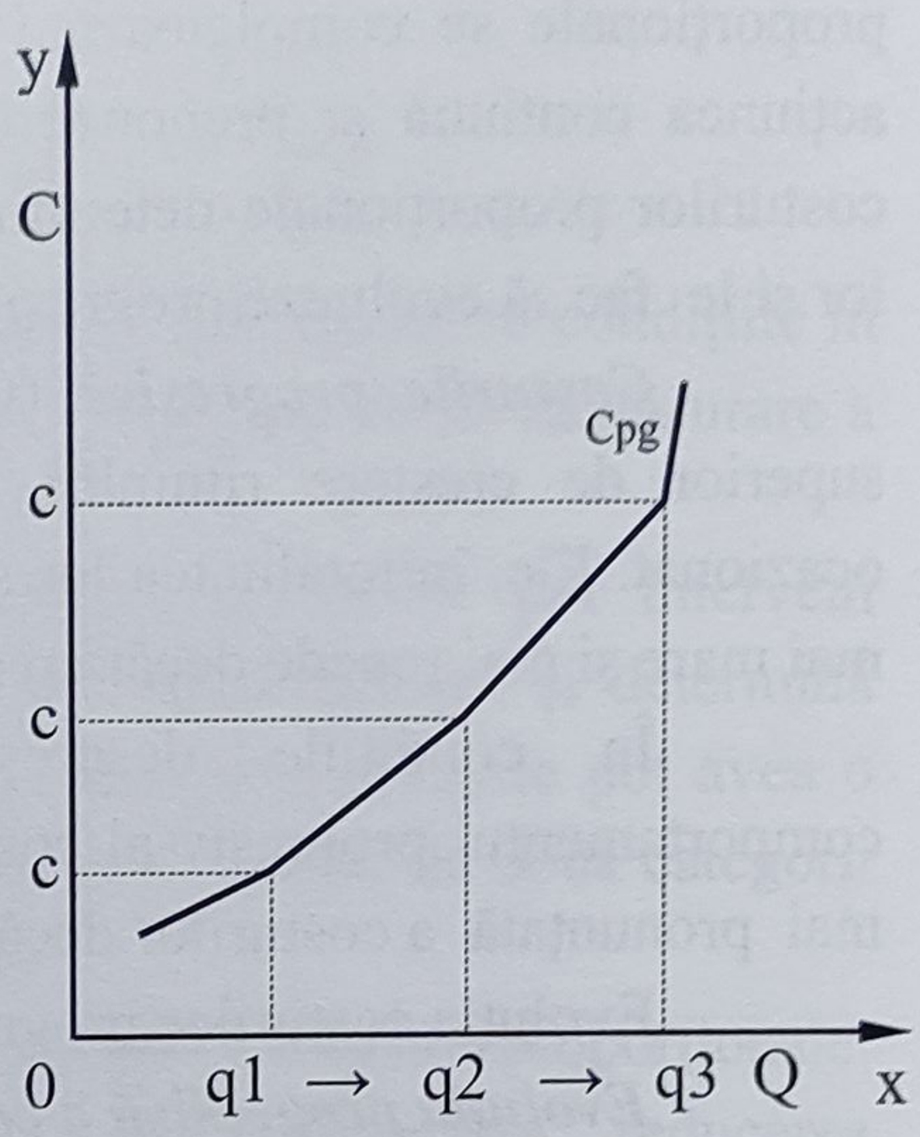
***Evoluţia progresivă a costurilor*** variabile se datorează :

- suprasolicitării capacităţii de producţie ce creează tensiune în organizare, afectează coordonarea optimă a factorilor de producţie, determină scăderea randamentului, a productivităţii muncii, apariţia rebuturilor, consumurilor suplimentare de factori, reclamă sporirea aparatului de supraveghere, creşterea cheltuielilor cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor etc.;
- încadrării de lucrători puţin calificaţi;
- creşterii tarifelor de salarizare a personalului, fără o creştere, în compensare, a productivităţii muncii;
- utilizării unor materiale scumpe, fără reproiectarea produselor şi o reducere a consumurilor specifice.

Apariţia costurilor progresive poate fi generată şi în cazul punerii în funcţiune a noi capacităţi de producţie care, până la atingerea parametrilor proiectaţi de funcţionare, determină costuri în proporţii mai mari decât volumul fizic al producţiei. Ulterior, acestea nu se mai justifică, ele ţinând de organizarea producţiei şi a muncii, de disciplina tehnologică şi de fabricaţie, de disciplina în muncă etc. Ele duc la risipă şi, deci, la pierderi.

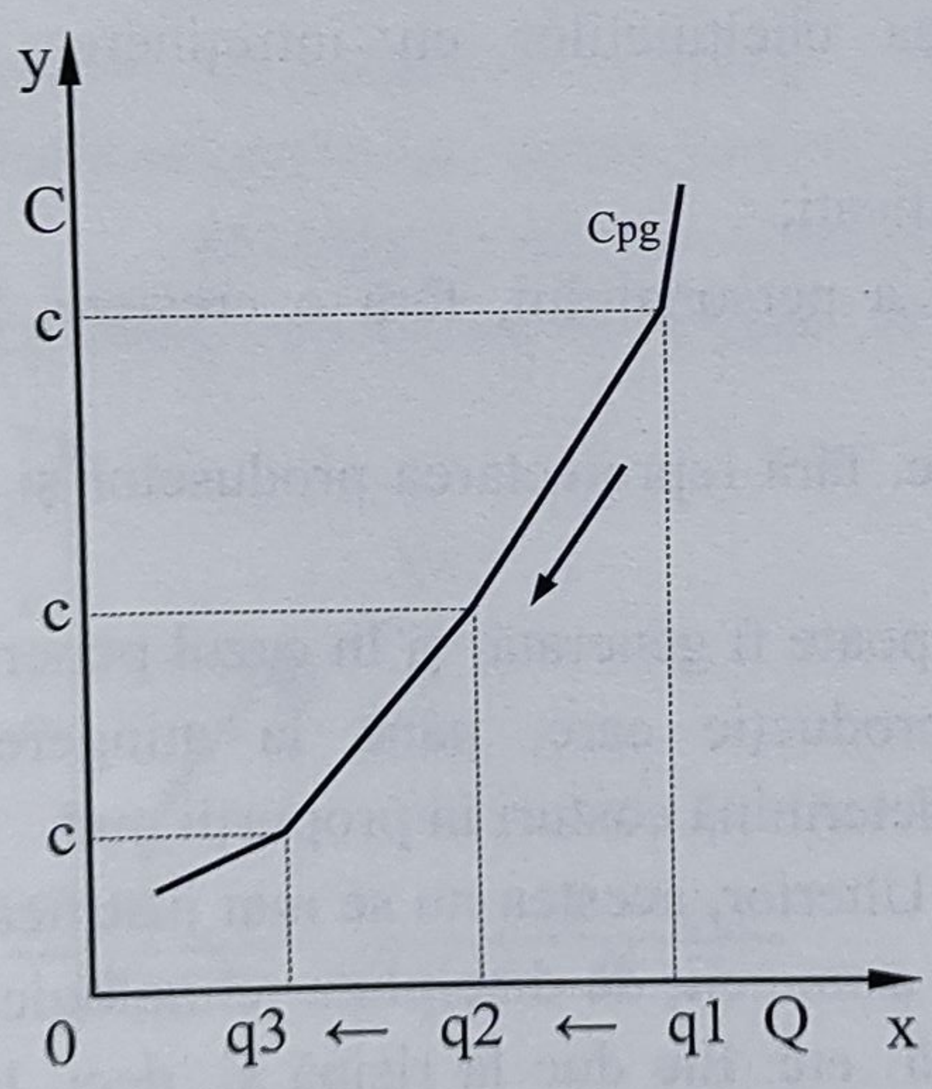



a) Costuri progresive totale

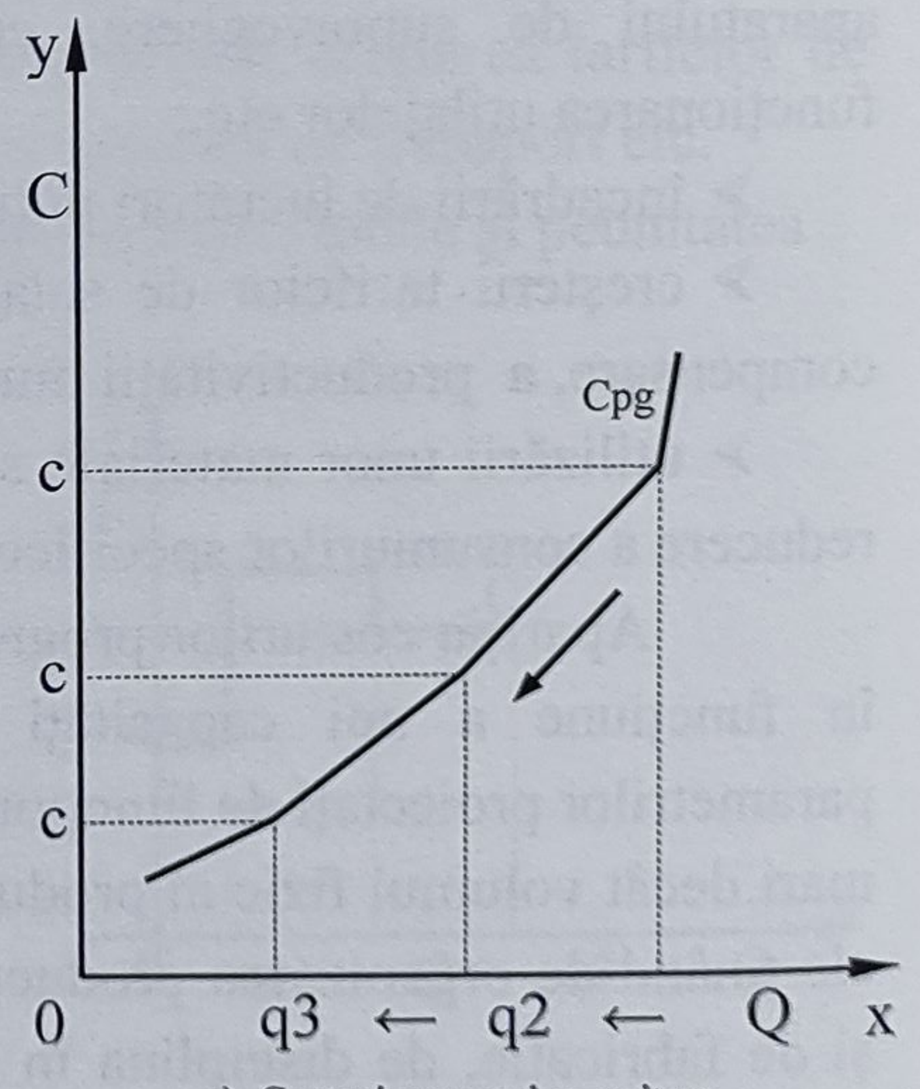



a) Costuri progresive unitare

1. În cazul creşterii volumului fizic al producţiei




a) Costuri progresive totale




a) Costuri progresive unitare

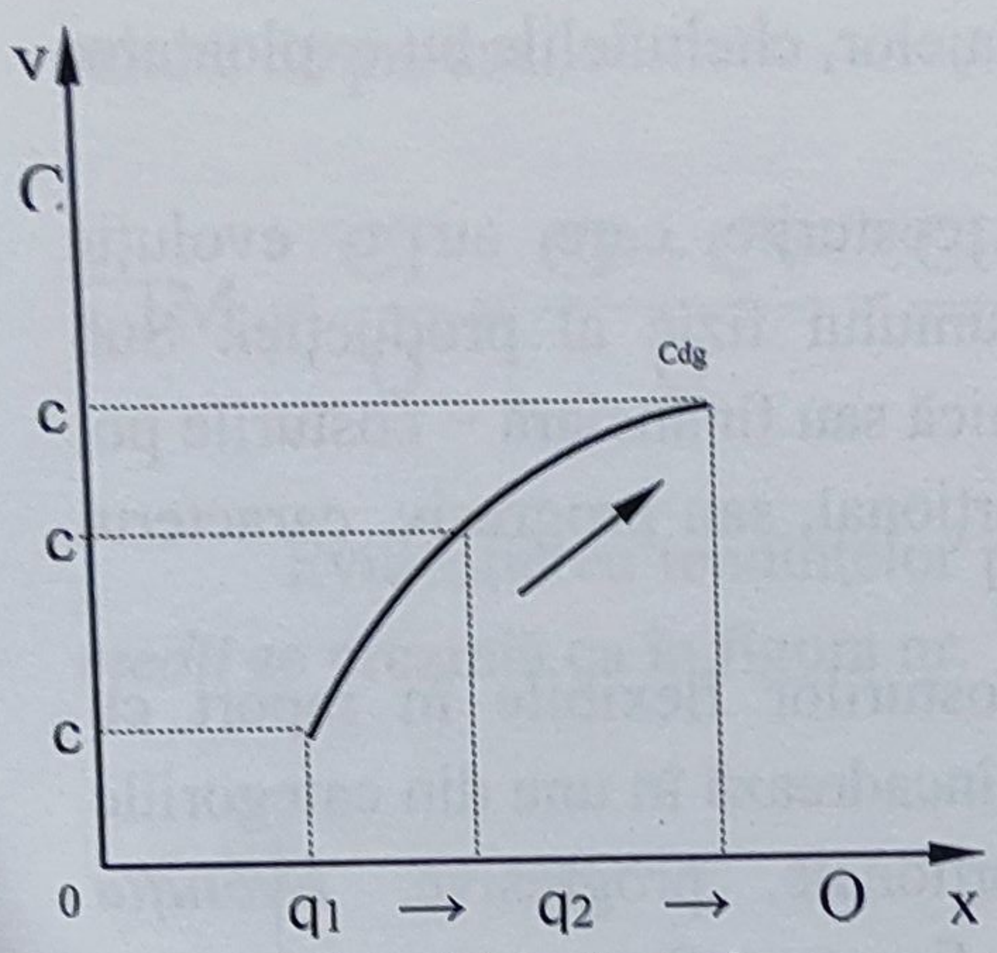
2. În cazul reducerii volumului fizic al producţiei

**Figura nr. 7:** *Evoluţia costurilor progresive*

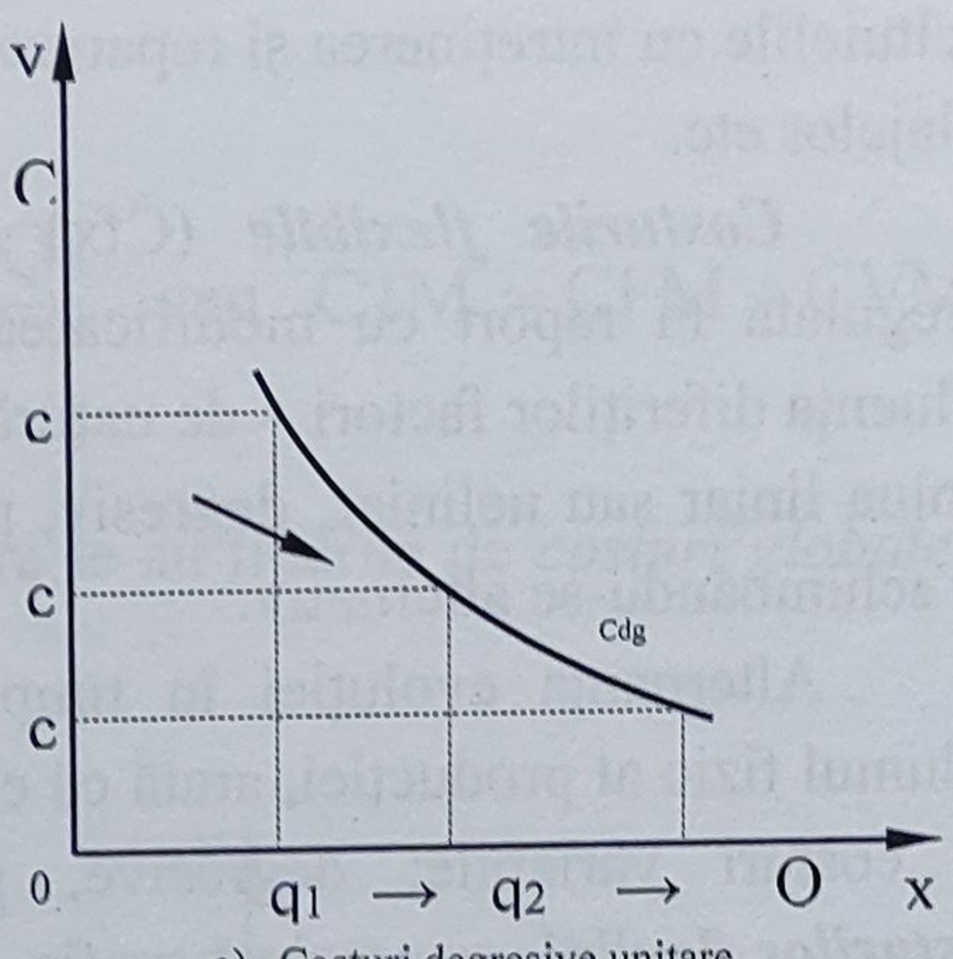
**Costurile degresive** (Cdg) sunt acele costuri care, în totalitatea lor, cresc într-o proporţie mai mică decât creşterea volumului fizic al producţiei, iar pe unitatea de produs scad.

În cazul descreşterii volumului fizic al producţiei, costurile degresive se reduc, dar în proporţie mai mică, iar pe unitatea de produs, cresc.

Evoluţia degresivă a costurilor variabile este redată în figura nr. 8:

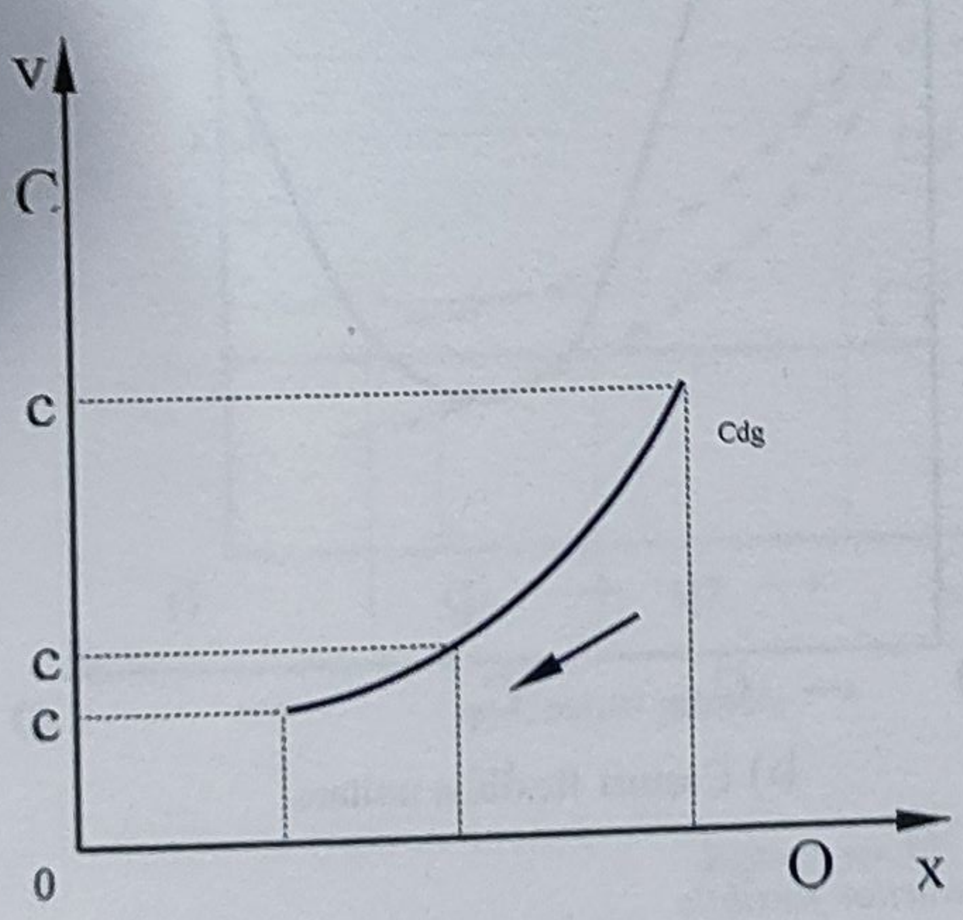



a) Costuri degresive totale

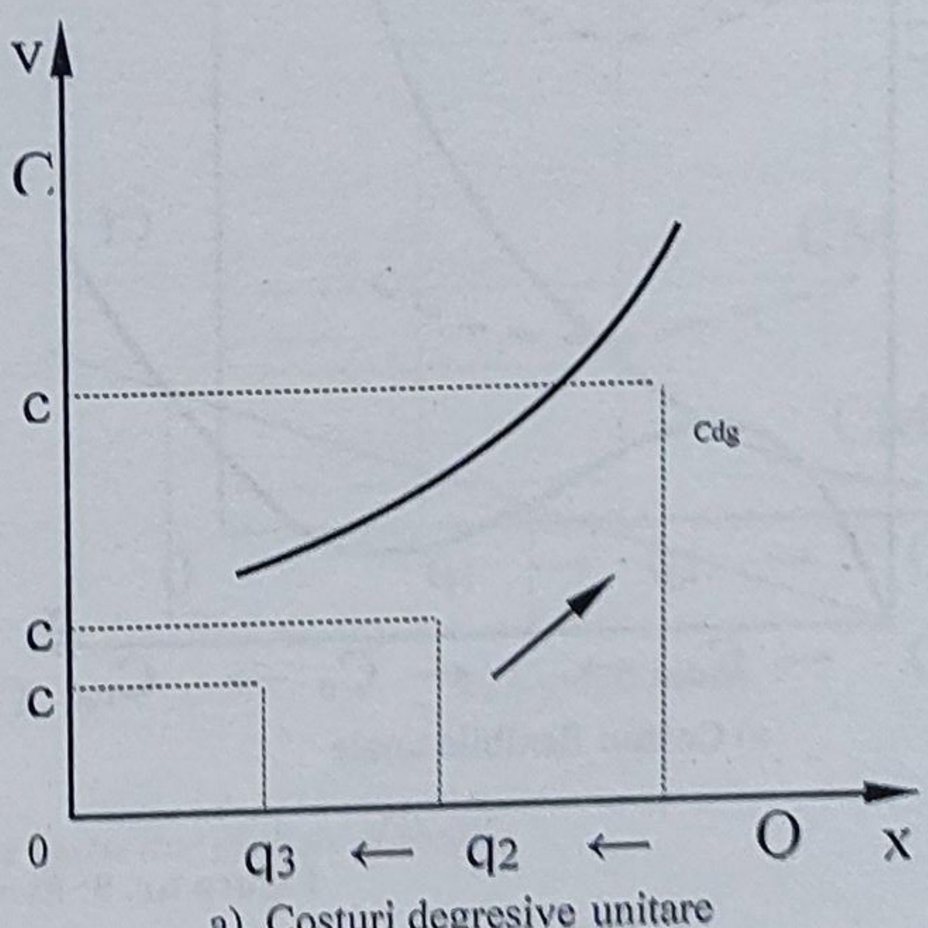



a) Costuri degresive unitare

1. În cazul creşterii volumului fizic al producţiei




a) Costuri degresive totale




a) Costuri degresive unitare

2. În cazul reducerii volumului fizic al producţiei

**Figura nr. 8:** *Evoluţia costurilor degresive*

Costurile degresive prezintă, deci, o tendinţă de inerţie, reacţionând la modificările mai mari ale volumului producţiei şi nu la fiecare unitate de produs. Acest comportament se explică prin faptul că, în structura lor, costurile degresive sunt neomogene. Pe de o parte, se compun din elemente de cheltuieli ce se modifică în aceeaşi proporţie cu volumul producţiei, iar, pe de altă parte, din elemente relativ constante, cum sunt: cheltuielile cu salarizarea personalului auxiliar şi de servire, cheltuielile cu întreţinerea şi repararea utilajelor, cheltuielile cu exploatarea utilajelor etc.

***Costurile flexibile*** (Cfx) sunt costurile care au o evoluţie neregulată în raport cu modificarea volumului fizic al producţiei. Sub influenţa diferiţilor factori – de natură tehnică sau financiară – costurile pot evolua liniar sau neliniar, degresiv, proporţional, sau progresiv, caracterul lor schimbându-se alternativ.

Alternanţa evoluţiei în timp a costurilor flexibile în raport cu volumul fizic al producţiei, arată că ele se încadrează în una din categoriile de costuri variabile: degresive, proporţionale, progresive. ***Evoluţia costurilor flexibile*** se prezintă grafic ca în figura nr. 9:

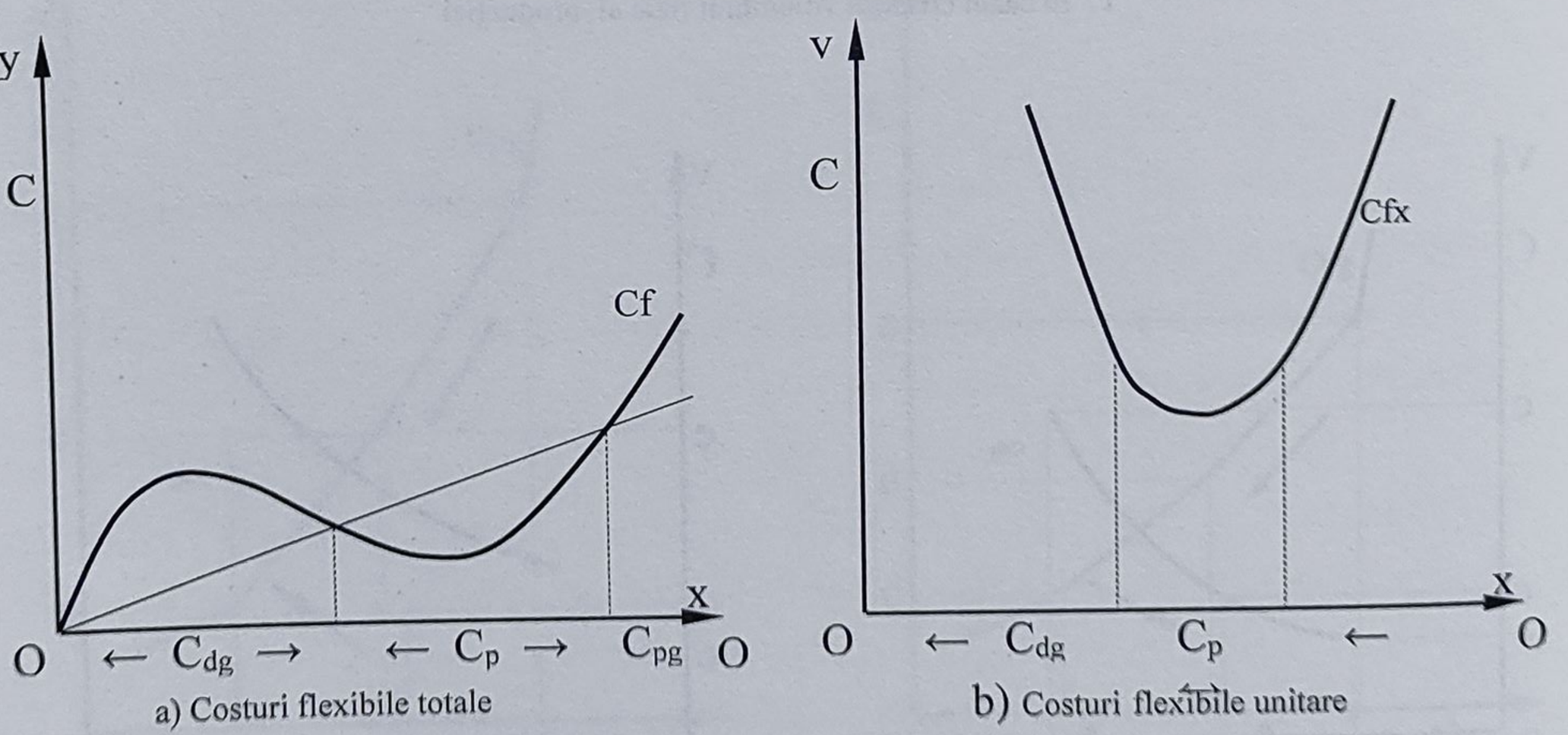



**Figura nr. 9**: *Evoluţia costurilor flexibile*

Costul total (CT) este suma costurilor fixe şi variabile :

$$CT = CF+CV = CF+f(Q).$$

Modificarea costului total este determinată numai de schimbările costului variabil.

***Costul total mediu*** (CTM) reprezintă costul total suportat de fiecare unitate de produs:

$$CTM = \frac{CT}{Q} = \frac{CF+CV}{Q} = \frac{CF+f(Q)}{Q} \quad \text{sau} \quad CTM = CFM+CVM$$

Evidenţierea tendinţelor pe care le au tipurile de *costuri globale şi medii* se prezintă ca în figura nr. 10:

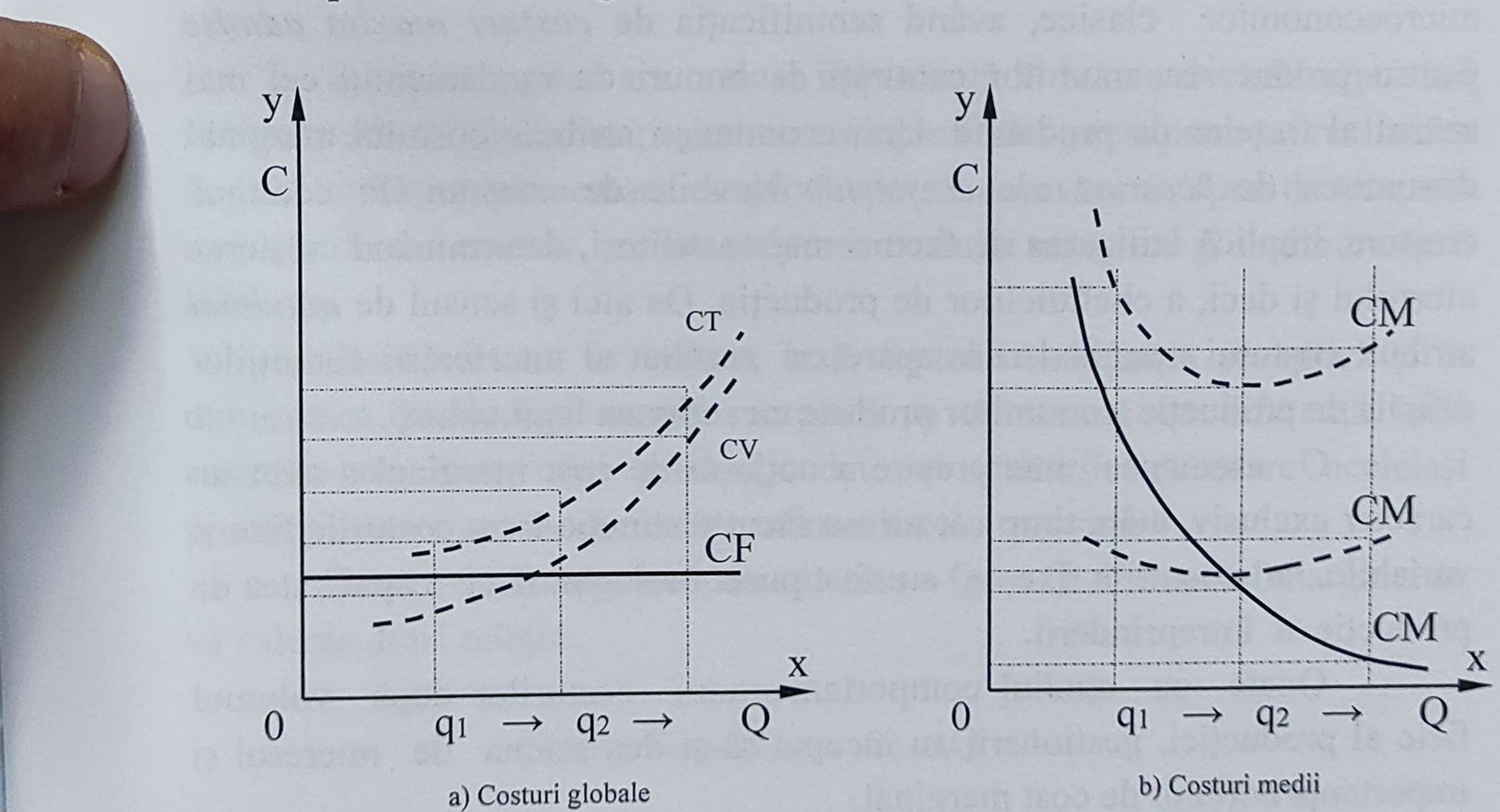



**Figura nr.10:** *Evoluţia costurilor globale şi medii*

## *I.5.3. Costul marginal şi costul diferenţial*

*Costul marginal este o noţiune mai mult economică decât contabilă.*

Costul marginal este un concept care se defineşte mai puţin prin elementele sale constitutive decât prin optica de analiză care îi este subordonată.

Utilizarea costului marginal permite studierea variaţiei cheltuielilor în funcţie de fluctuaţiile activităţii, pentru a aprecia incidenţele asupra rezultatului global, permiţând răspunsuri la anumite probleme de gestiune, cum sunt :

- la ce preţ se poate accepta o comandă suplimentară?
- cum se poate, în acest caz, maximiza profitul ?

Iniţial, noţiunea de ***cost marginal*** a fost definită în cadrul teoriei microeconomice clasice, având semnificaţia de ***costuri maxim admise*** pentru producerea anumitor cantităţi de bunuri cu randamentul cel mai scăzut al forţelor de producţie. Unii economişti atribuie costului marginal denumirea de "*costuri ale creşterii*". Nevoile de consum, în continuă creştere, implică utilizarea de factori mai costisitori, determinând creşterea efortului şi deci, a cheltuielilor de producţie. De aici şi sensul de ***maximal*** atribuit costului marginal care apare ca rezultat al interferării condiţiilor dificile de producţie a anumitor produse cu acţiunea legii valorii.

O asemenea interpretare a noţiunii de cost marginal a avut un caracter exclusiv, atâta timp cât nu s-a făcut distincţie între costurile fixe şi variabile, iar costurile fixe nu au fost puse în legătură cu capacitatea de producţie a întreprinderii.

Odată cu studiul comportamentului costurilor după volumul fizic al producţiei, gestionarii au început să-şi dea seama de interesul şi importanţa noţiunii de cost marginal.

*"Costul marginal (Cmg) este definit drept creşterea costului determinată de creşterea producţiei cu o unitate"* [67].

*"Costul marginal reprezintă sporul de cost necesar pentru obţinerea unei unităţi suplimentare de produs; el măsoară, deci variaţia*

---

[67] **ABRAHAM-FROIS, G.**, - *Economia politică*, Bucureşti: Editura Humanitas, 1994, p. 143.

*costului total pentru o variaţie infinit de mică a cantităţii de produse*" [68].

"*Costul marginal reprezintă echivalentul valoric al consumului de resurse generate de fabricarea ultimei unităţi de produs fabricat pentru a atinge un nivel de producţie dat* "[69].

Această ultimă definiţie presupune următoarele remarci :

- *unitate*, în activitatea productivă, poate fi un lot, o serie sau un articol;
- definiţia se aplică nu numai la creşterea, ci şi la diminuarea producţiei.

Costul marginal se determină raportând creşterea costului total la creşterea producţiei:

$$Cmg = \frac{\Delta CT}{\Delta Q} = \frac{CT_1 - CT_0}{Q_1 - Q_0}$$

Costul marginal are o mare importanţă în luarea deciziilor privind mărimea ofertei de bunuri; maximizarea profitului presupune ca realizarea fiecărei unităţi suplimentare de producţie să necesite un spor de cost cât mai mic. În caz contrar, are loc creşterea costului marginal şi se diminuează eficienţa.

Dacă se are în vedere, însă, faptul că definiţia se aplică şi la diminuarea producţiei, costul marginal se determină ca diferenţă între costurile necesare unei producţii date şi costurile necesare aceleiaşi producţii majorate sau diminuate cu o unitate.

Pentru două niveluri de activitate – $Q_n$ şi $Q_{n+1}$ – costul marginal se va calcula după relaţia :

$$Cmg = C_{n+1} - C_n , \qquad \Delta Q = 1 .$$

Mulţi autori utilizează noţiunile de ***cost suplimentar*** (CS) şi ***cost diferenţial*** (CD), pentru a distinge costul seriei sau al lotului suplimentar.

Plecând de la costul ultimului lot, este posibil calculul costului

---

[68] **DOBROTĂ, N.** ( coord. ) - *Economia politică*, Bucureşti:Editura Economică,1995, p. 147.

[69] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti:Editura Economică, 1999, p. 54.

marginal unitar (sau a costului diferenţial unitar) prin divizarea costului marginal (sau diferenţial) al seriei sau lotului la numărul de unităţi ale seriei sau lotului, după relaţia :

$$CD = \frac{Costul\ ultimului\ lot}{Numarul\ de\ unitati\ ale\ lotului}$$

Sau

$$CD = \frac{C_{n+1} - C_n}{Q_{n+1} - Q_n}, \quad \text{adică,} \quad CD = \frac{CS}{Q_{n+1} - Q_n} = tg\alpha,$$

iar grafic se reprezintă ca în figura nr. 11:

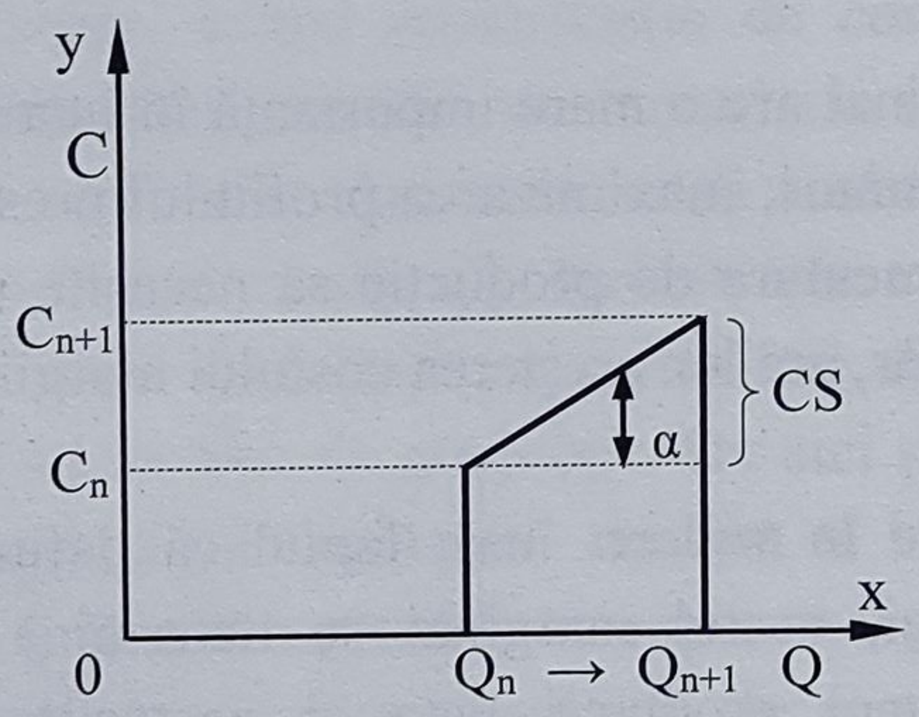



**Figura nr. 11:** *Costul diferenţial*

Din această ultimă relaţie, se poate desprinde o definiţie mai generală a costului marginal şi anume: ***costul marginal reprezintă variaţia costului total antrenată de variaţia producţiei.***

Costul mediu este dependent de costul marginal. Dinamica costului marginal se reflectă în evoluţia costului mediu. Costul mediu este descrescător atunci când costul marginal este în scădere şi este crescător atunci când costul marginal este în creştere. Costul marginal este egal cu costul mediu când costul mediu este la nivelul său minim. Cu alte cuvinte, când costul marginal este descrescător, el "trage în jos" costul mediu total; când costul marginal rămâne constant, atunci costul mediu total nici nu urcă nici nu scade. Dacă însă, costul marginal sporeşte de la o unitate la

alta de produse, atunci el "trage în sus" costul mediu total[70].

Grafic, ***relaţia dintre costul mediu*** *(CM)* ***şi costul marginal*** *(Cmg)* se prezintă ca în figura nr. 12:

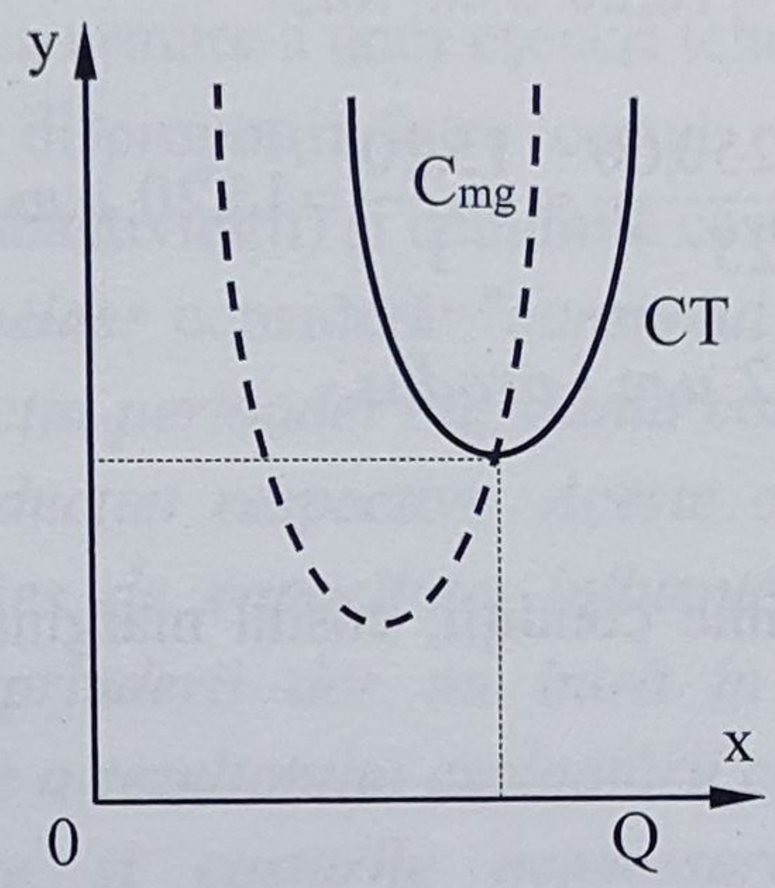



**Figura nr. 12**: *Relaţia dintre costul mediu şi costul marginal*

Pentru ilustrarea în dinamică a celor prezentate să pornim de la următorul exemplu:

O întreprindere produce şi comercializează 25 loturi de produse, fiecare lot având 10 produse, cu un cost total de 250,00 u.m. Producerea a 26 loturi antrenează costuri totale de 257,40 u.m

$$CTM_1 = \frac{250}{25} = 10 \ u.m./lot;$$

$$CTM_2 = \frac{257,40}{26} = 9,90 \ u.m./lot;$$

$$Cmg = \frac{257,40 - 250}{26 - 25} = \frac{7,40}{1} = 7,40 \, u.m./ultimul \quad lot;$$

$$CD = \frac{7,40}{10} = 0,74 \ u.m/produs.$$

În condiţiile în care costul marginal a scăzut, costul mediu s-a redus ($CTM_2 < CTM_1$).

---

[70] **SAMUELSON, P.A.** – *L' économique*, 2, Paris: Armand Colin,1983, p.128.

Dacă, însă, sporul de producţie de 1 lot (10 produse) s-ar fi obţinut cu un spor de cost global de 15,2 u.m., atunci:

$$CTM_2 = \frac{265,20}{26} = 10,20 \ u.m./lot;$$

$$Cmg = \frac{265,20 - 250,00}{26 - 25} = \frac{15,20}{1} = 15,20 \ u.m./ultimul \quad lot;$$

$$CD = \frac{15,20}{10} = 1,52 \ u.m./produs$$

În aceste ultime condiţii, costul marginal creşte şi este superior celui mediu.

### *I.5.4. Costuri necesare şi costuri nenecesare; costurile activităţii şi costurile subactivităţii*

Distincţia rezultatului întreprinderii şi cercetarea formei în care acesta s-a produs, precum şi oportunitatea analizei în cadrul întreprinderii, necesită determinarea mărimii costului de producţie de o asemenea manieră încât să permită cunoaşterea sa raţională şi obiectivă. Pentru aceasta, fiecare tip de cost şi mărimea sa vor fi luate în considerare în procesul formării costurilor doar în măsura în care acestea intervin, în mod real, în producţie.

Apare astfel, necesitatea de a se face distincţie între costurile necesare şi costurile nenecesare, (ale subactivităţii, moarte sau fără conţinut, aşa cum le denumesc unii autori de tratate), a căror delimitare va permite, prin tratare diferită, obţinerea unei cifre obiective în determinarea rezultatului exploatării.

Denumirea de "moarte" pentru calificarea costurilor nenecesare pentru producţie se consideră neadecvată, căci întreprinderea, fiind o unitate vie iar conceptul *cost* o mărime curentă ce are loc în circuitul valorilor acesteia, ea nu va răspunde funcţionalităţii sale. Prin urmare, se va utiliza denumirea de nenecesare sau de subactivitate.

***Costurile necesare*** desemnează acele costuri care, dacă ar fi lipsit,

nu s-ar fi putut obţine produsul, lucrarea sau serviciul respectiv. Ele mai sunt numite şi costuri eficiente.

***Costurile nenecesare*** sunt definite ca fiind acele costuri care ar trebui să fi dat valoare unui activ (produs finit, imobilizare) dar care s-au dovedit a fi pierdere, fie ca urmare a unor eşecuri tehnice (rebuturi), fie din cauza constatării unor disproporţii între costul calculat şi valoarea bunului obţinut (cazul subactivităţii) şi denumite costuri neeficiente.

***Profesorul Schneider*** consideră: "*consumul de bunuri ce nu este în nicio relaţie cu producţia perioadei reprezintă costuri nenecesare care nu trebuie imputate producţiei respective. Aceste costuri nenecesare se numesc costuri prin exces de capacitate, influenţând, în mod natural, rezultatul total al întreprinderii dar nu intră în rezultatul intern al exploatării. O prezentare a rezultatului exploatării cere o separare exactă între costurile necesare şi costurile nenecesare pentru producţie. Cunoaşterea mărimii costurilor nenecesare reprezintă un stimul continuu pentru conducere în ceea ce priveşte adaptarea dimensiunii instalaţiilor industriale la cifra de afaceri*" [71].

La rândul său, ***profesorul Gutenberg*** afirmă că "*grupul costurilor moarte se poate explica prin deciziile conducerii în materie de politică de întreprindere. În acest caz, trebuie pornit de la faptul că, conducerea îşi pune anumite speranţe cu privire la dezvoltarea ulterioară a situaţiei comerciale. Aceste judecăţi despre situaţia comercială se cristalizează în idei concrete care, în strânsă legătură cu realităţile şi necesităţile tehnice obligatorii, constituie baza rezoluţiilor pertinente, în sensul cel mai restrictiv al sferei politicii de întreprindere*" [72].

Aceasta nu înseamnă că dihotomia "***costuri necesare-costuri nenecesare***" ar exclude separarea între costurile fixe şi costurile variabile. Mai mult, ceea ce se produce este o deplasare şi de aceea în interiorul costurilor necesare continuă problema susnumitei deosebiri, pentru ca, odată fiind determinate şi unele şi altele, să se efectueze analiza care urmează.

Economia întreprinderii se adânceşte mai mult în analize, dând o mai mare precizie comportamentului fiecăreia dintre componentele sale şi realizează un grup omogen de aceeaşi clasă.

---

[71] **SCHNEIDER, E.** - *Contabilidad industrial*, Madrid: Aguilar,1960, p. 145-146.
[72] **GUTENBERG, E.** - *Die producktion*, 1968, p. 250.

- Costuri necesare
  - Costuri fixe
    - Costuri de structura
    - Costuri de punere în functiune
  - Costuri variabile
    - Costuri progresive
    - Costuri proportionale
    - Costuri degresive

Costurile de structură sunt acelea pe care întreprinderea trebuie să le suporte chiar în timp de inactivitate totală, cu condiţia perspectivei producţiei ulterioare. Ele sunt cunoscute şi sub numele de ***costuri de aşteptare.***

***Costurile de punere în funcţiune*** (de pornire) se nasc în urma acomodării întreprinderii pentru punerea ei în funcţiune, chiar şi în cazul în care nu se fabrică mai mult de o unitate de produs. Ele sunt cunoscute şi sub numele de ***costuri de pregătire a producţiei***.

În timp ce costurile de structură rămân fixe când se reduce producţia până la zero, costurile de punere în funcţiune sunt variabile în intervalul 0-1, iar dacă producţia se măreşte cu mai mult de o unitate, acestea din urmă sunt, în principal, fixe până se ajunge la o producţie suficientă pentru a se pune în funcţiune încă o secţie, în urma cărui fapt va apărea o serie nouă de astfel de costuri. Din acest motiv, unii autori numesc costurile de pregătire şi "***costuri fixe condiţionate de exploatare***".

Identificarea costurilor subactivităţii permite managerilor să analizeze în mod corespunzător rentabilitatea produselor. Când o întreprindere cu un grad semnificativ de subactivitate calculează costuri incluzând valorile aferente tuturor factorilor existenţi – chiar dacă ei au fost sau nu au fost utilizaţi în procesul productiv – înseamnă că ea a supraevaluat costurile produselor. În acest caz, produsele vor suporta, împreună cu costurile necesare, şi costurile nenecesare.

Subactivitatea şi tratamentul ei neadecvat, cu consecinţă asupra supraevaluării costurilor şi diminuării rentabilităţii pe produs, pot să-i determine pe manageri să propună creşterea preţurilor, ceea ce va duce la reducerea vânzărilor şi, implicit, la reducerea producţiei. La rândul ei, această reducere a producţiei conduce la creşterea subactivităţii şi se va ajunge la un cerc vicios, cu consecinţe catastrofale pentru întreprindere.

Subactivitatea a fost considerată ca o problemă importantă în

studiul costului, de multă vreme. De exemplu, ***Schneider,*** încă din 1957, face distincţie între costurile necesare şi costurile nenecesare.

Cu atât mai mult, în prezent, când schimbările şi mediul economic fac lupta de concurenţă mai acerbă, obligă la raţionamente şi soluţii asupra gravelor consecinţe pe care le are un tratament neadecvat al problemei costului subactivităţii.

Asemenea abordări preocupă şi specialiştii români. Astfel, sistemul de contabilitate actual din ţara noastră consideră că este necesar să se asigure determinarea costurilor subactivităţii care, de regulă, nu se includ în costul produsului ci se reflectă direct în rezultatul exerciţiului.

Costul subactivităţii se poate determina după formula:

$$\text{Costul subactivităţii} = \text{Cheltuieli fixe}\left(1-\frac{\text{nivelul real al activitatii}}{\text{nivelul normal al activitatii}}\right)$$

Pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul: volumul producţiei, orele de funcţionare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităţilor de producţie sau alţi factori. În costul subactivităţii vor fi incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic al producţiei.

### *I.5.5. Costul produselor, lucrărilor şi serviciilor şi costurile perioadei*

Definirea şi caracterizarea diferitelor tipuri de costuri se poate realiza având în vedere trei dimensiuni caracteristice ale acestora, independente una de alta: câmpul de aplicare, momentul de calcul şi conţinutul. *Câmpul de aplicare răspunde la întrebarea* ***Cui*** *i se calculează costul ?.*

El este foarte variat.

Existenţa elementelor stocabile (a stocurilor) determină alegerea procedurii de ataşare a echivalentului resurselor consumate într-o activitate concretă de maniera cea mai utilă considerată de responsabilul gestionar.

Din acest punct de vedere, se disting ***două tipuri de costuri:***

a) costul produselor, lucrărilor şi serviciilor;

b) costul perioadei.

În determinarea rezultatelor, distincţia între costurile produselor, lucrărilor şi serviciilor şi costurile perioadei este fundamentală, întrucât numai costurile produselor, lucrărilor şi serviciilor vor fi legate de vânzarea acestor produse, lucrări şi servicii şi vor tranzita conturile de stocuri din clasa 3 a contabilităţii financiare. Costurile perioadei vor afecta rezultatul exerciţiului în care au fost efectuate, fară a se căuta vreo legătură cu vânzările şi celelalte venituri.

***Costul produselor, lucrărilor şi serviciilor*** reprezintă costul ataşat unui element stocabil obţinut în procesul de fabricaţie şi care va servi la evaluarea stocurilor.

"Un produs poate fi singurul consumator al unei activităţi sau al unei resurse (materie primă, timp de lucru, timp de maşină), care pentru el este «directă». În acest caz, nu există altă dificultate de rezolvat decât alocarea costului de organizare a unui sistem de sesizare pentru a "capta" informaţia privind consumul care survine[…].

Adevărata dificultate apare atunci când o activitate este consumată de mai multe produse între care se doreşte alocarea costului acestora" [73].

***Costul perioadei*** este costul ales, recunoscut şi atribuit perioadei de referinţă, fără a fi ataşat unui element stocabil.

Costul produselor, lucrărilor şi serviciilor va tranzita, întotdeauna, printr-un stoc, înainte de a fi recunoscut de contul de rezultate, deoarece costurile urmăresc fluxurile fizice. Acesta cuprinde toate cheltuielile asociate şi decontate unui obiect de calculaţie identificat printr-un produs, lucrare sau serviciu.

Alegerea între costul produselor, lucrărilor şi serviciilor şi costul perioadei are un impact important asupra contului de rezultate al perioadei de referinţă, deoarece costurile recunoscute şi puse în contrapartidă cu vânzările acelei perioade vor depinde de alegerea făcută. Este vorba de alegerea destinaţiei unui consum de resurse între contul de rezultat şi activul bilanţului.

Calculul rezultatului de exploatare – cel de care, în principiu, contabilitatea de gestiune se interesează în mod privilegiat – poate fi realizat în două maniere.

---

[73] **BOUQUIN, H.** – *Contabilitate de gestiune*, ediţia a 2-a, traducere de Tabără, N , Iaşi: Editura TipoMoldova, 2004, p. 115.

Una, compară în mod direct vânzările şi costurile produselor, lucrărilor şi serviciilor vândute, la care se adaugă eventualele cheltuieli neimputabile lor, dar considerate a fi acoperite de vânzările perioadei. Aceasta este specifică sistemului anglo-saxon.

Alta, tipică sistemului continental, constă în precizarea consumurilor constatate în perioada de referinţă şi ataşarea lor ansamblului contrapartizilor care le-au generat (vânzări, producţie stocată, producţie imobilizată), aşa cum se prezintă în figura nr. 13 [74].

| COSTUL VÂNZĂRILOR | VÂNZĂRI |
|---|---|
| Beneficiu | |

*– Anglo-saxon –*

| Consumuri constatate în cursul perioadei | Vânzări |
|---|---|
| Beneficiu | Costul (valoarea) producţiei stocate sau imobilizate |

*– Continental –*

**Figura nr. 13** : *Calculul rezultatului de exploatare*

Redarea fluxului celor două tipuri de costuri şi impactul asupra contului de rezultate se prezintă ca în figura nr. 14 [75].

---

[74] **EPURAN,M., BĂBĂIŢĂ,V., GROSU,C.**-*Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti: Editura Economică,1999, p. 3.

[75] **Ibidem,** p. 3.

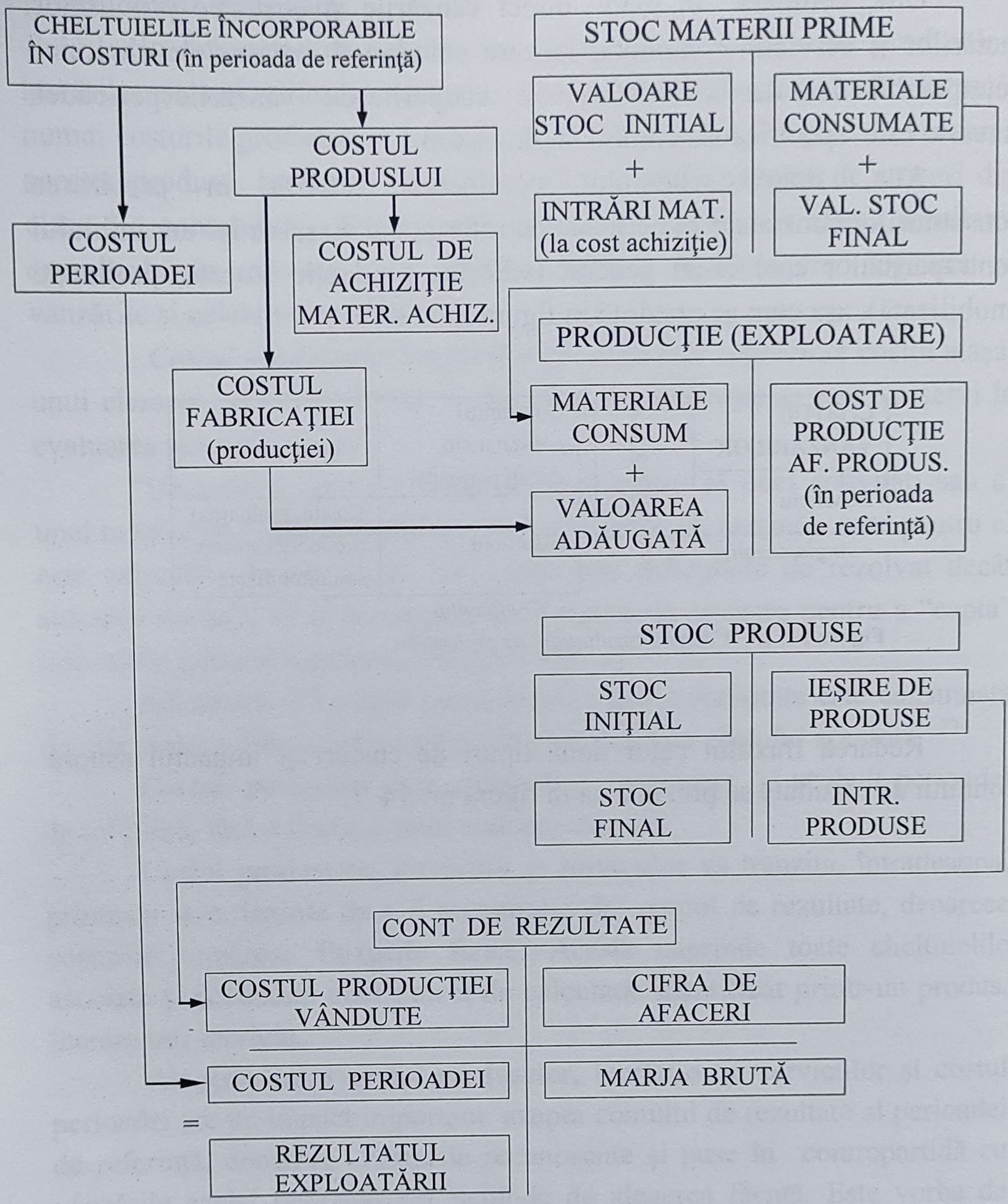



**Figura nr. 14:** *Fluxul costului produselor, lucrărilor şi serviciilor şi a costului perioadei*

Aceste două reprezentări conduc la acelaşi rezultat, cu o singură condiţie: ca producţia nevândută să fie evaluată la costul ei de producţie.

Din modalităţile de reprezentare se poate constata:

- fie că în contul de rezultate nu apar decât veniturile din vânzări şi cheltuielile aferente acestora (sistemul anglo-saxon) ;

• fie că sunt înregistrate în contul de rezultate totalitatea cheltuielilor constatate în perioada de referinţă, urmând ca cele privind producţia stocată şi/sau imobilizată să fie "neutralizate" de contrapartizile de venituri aferente acestora.

Aceste reprezentări permit, de fapt, determinarea rezultatului de exploatare ca diferenţă între vânzări şi cheltuielile care le sunt aferente.

Altfel spus, odată un consum constatat, acesta va fi dirijat fie către contul de rezultate (în cheltuieli), fie către activul bilanţului. Rezultă că aceasta reprezintă alegerea contabilă fundamentală.

De remarcat faptul că este necesar să se determine costul subactivităţii care se exclude din costul produselor, lucrărilor şi serviciilor, reflectându-se doar în rezultatul exerciţiului.

În principiu, cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere şi cheltuielile financiare sunt costuri ale perioadei şi, în consecinţă, nu se includ în preţul produsului, lucrării sau serviciului, reflectându-se direct în rezultatul exerciţiului de referinţă.

O analiză mai amănunţită a cheltuielilor, în raport cu cele două contabilităţi – ***contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune*** – ne permite să identificăm care din cheltuielile înregistrate de contabilitatea financiară vor fi preluate şi de contabilitatea de gestiune. Deci, scopul urmărit de contabilitatea de gestiune este, în principal, calculul costurilor produselor finite livrate clienţilor şi/sau ale produselor intermediare sau finite pentru valorizarea stocurilor.

Cheltuielile numite "încorporabile" înregistrate în contabilitatea financiară în contul de rezultate trebuie cuprinse în contabilitatea de gestiune pentru calculul costurilor. Se disting două categorii de cheltuieli încorporabile:

a) ***cheltuielile directe*** care se referă la un singur cost şi pot fi direct alocate acestuia, fără ambiguitate;
b) ***cheltuielile indirecte*** care nu pot fi încorporate în special unui cost sau altul, deoarece se referă la mai multe, simultan. Se impune, deci, repartizarea lor înainte de a le aloca diverselor costuri implicate.

De asemenea, trebuie adăugate cheltuielile supletive care nu apar în contul de rezultate, ci în bilanţ, deoarece corespund remunerării unui factor de producţie: muncă sau remunerarea exploatării individuale; capital sau

remunerarea aducătorilor de capitaluri. Aceste cheltuieli supletive pot fi directe sau indirecte.

Sunt excluse din reţeaua analitică cheltuielile care se raportează la o perioadă anterioară, chiar dacă ele sunt incluse în cheltuielile de exploatare. De asemenea, nu sunt încorporate cheltuielile care nu se referă la exploatarea normală şi curentă. Este vorba de unele provizioane excepţionale, cheltuielile extraordinare cu operaţiuni de capital, cheltuielile aferente unei perioade anterioare celei date, impozitul pe profit.

## *I.6. De la contabilitatea de gestiune la contabilitatea managerială*

În literatura de specialitate, contabilitatea de gestiune mai este definită drept *contabilitate managerială* (management accounting), *contabilitate analitică* (comptabilité analytique) sau *contabilitate internă*.

Totuşi, se impune a fi făcută o distincţie: *contabilitatea managerială* trebuie să cuprindă atât elemente specifice ale *contabilităţii financiare* (generale), cât mai ales elemente ale *contabilităţii de gestiune*.

Contabilitatea financiară îşi asumă un rol pasiv de informare, iar contabilitatea de gestiune furnizează şi instrumente de control de gestiune al proceselor microeconomice, permiţând utilizarea sa în adoptarea deciziilor cotidiene.

Prin urmare, *contabilitatea de gestiune* şi *contabilitatea managerială* sunt două realităţi distincte, dar cu legături între ele. Relaţia dintre ele este ca de la parte la întreg.

Contabilitatea de gestiune îşi preia informaţiile din contabilitatea financiară a cheltuielilor şi veniturilor.

În timp ce contabilitatea financiară abordează cheltuielile de producţie după *natura economico-financiară* a lor, contabilitatea de gestiune abordează cheltuielile de producţie după *destinaţia lor*. De aceea, contabilitatea financiară se realizează într-o formă *standardizată* sau *normalizată*, iar contabilitatea de gestiune se realizează într-o formă nestandardizată, definită în mod liber, adaptabilă, în funcţie de interesul fiecărei entităţi economice.

Prin organizarea, la nivelul entităţilor economice, a contabilităţii în dublul circuit se asigură două categorii de informaţii: informaţii publice şi informaţii confidenţiale.

***Informaţiile publice*** sunt destinate, în principal, utilizatorilor externi entităţii: asociaţi/acţionari, clienţi, furnizori, instituţii bancare, salariaţi, instituţii de stat (îndeosebi cele fiscale) etc. şi se regăsesc în rapoartele financiar-contabile: bilanţ, contul de profit şi pierdere, situaţia fluxurilor de trezorerie, situaţia modificărilor capitalului propriu şi notele explicative la situaţiile financiare anuale. Aceste informaţii sunt oferite de contabilitatea financiară.

Informaţiile publice sunt o necesitate într-o economie concurenţială şi, de aici realizarea unei contabilităţi financiare standardizate, normative care să pună la dispoziţia tuturor utilizatorilor informaţiilor, informaţii relevante, inteligibile, comparabile şi credibile.

Prin obiectul său, contabilitatea financiară nu asigură calculul costului unitar al produselor, lucrărilor şi serviciilor şi, în consecinţă, nici analiza rentabilităţii acestora. De aceea, se apelează la contabilitatea de gestiune.

***Informaţiile confidenţiale*** sunt destinate uzului intern al managerilor entităţii economice, de la diverse nivele organizatorice, în vederea luării deciziilor în timp oportun, prin care să se asigure adaptabilitatea entităţii la condiţiile pieţei concurenţiale. Aceste informaţii sunt oferite de contabilitatea de gestiune.

Necesitatea acestor informaţii confidenţiale rezultă din "recunoaşterea" autonomiei decizionale a fiecărei entităţi economice. Prin urmare, organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune la nivelul entităţilor economice nu poate fi impusă prin norme şi standarde, deşi este obligatorie, ca şi contabilitatea financiară.

Contabilitatea de gestiune are ca obiectiv fundamental cunoaşterea costurilor produselor, lucrărilor şi serviciilor şi a rezultatelor, în vederea realizării unui management adecvat al entităţii în lupta de concurenţă. În prezent, se pune un accent tot mai mare pe "managementul prin cost" şi pe "managementul prin rezultat".

În concluzie, contabilitatea managerială, consider şi cred, este o simbioză a contabilităţii de gestiune cu contabilitatea financiară, în urma

căreia se obţin informaţii complete şi complexe necesare procesului managerial.

"În condiţiile dualismului contabil "tranşant" tratarea coroborată a conturilor de rezultate din contabilitatea financiară (clasele de conturi 6 "Cheltuieli" şi 7 "Venituri") cu conturile de gestiune (clasa 9 "Conturi de gestiune"), credem că este o necesitate obiectivă pentru doctrina şi practica contabilă din România. O astefel de modalitate de abordare a unei părţi însemnate din problemele contabile conturează, credem noi, un nou segment al contabilităţii, şi anume contabilitatea managerială."[76]

Alături de contabilitatea managerială, un loc special în fundamentarea deciziilor adecvate momentului şi etapei în care se află o entitate, îl ocupă *controlul de gestiune* şi *auditul intern*.

Acest fapt nu înseamnă că şi controlul de gestiune şi auditul intern fac parte din contabilitatea managerială. Controlul de gestiune este "responsabil" de buna funcţionare a sistemului informaţional necesar luării deciziilor într-o entitate, iar auditul intern "ajută" entitatea în atingerea obiectivelor entităţii, prin evaluări sistematice şi îmbunătăirea managementului riscului, prin controlul şi gestiunea proceselor.

Contabilitatea managerială înregistrează, paralel, în cele două circuite contabile cheltuielile şi veniturile, respectiv, în contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune.

Pentru a pune în evidenţă corelaţiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune, pornim de la funcţiunea conturilor de cheltuieli şi de venituri din Planul de conturi general, potrivit normelor contabile româneşti, cu preluarea cheltuielilor şi veniturilor de către contabilitatea de gestiune.

Înainte de aceasta, însă, se pune întrebarea: *care dintre cheltuielile din contabilitatea financiară vor fi preluate şi prelucrate de către contabilitatea de gestiune?*

Răspunsul la această întrebare îl găsim în abordările ce urmează.

---

[76]**DUMBRAVĂ, P., POP, A.** – *Contabilitate de gestiune în industrie*, ed a 2-a, Deva: Editura IntelCredo, 2011, p.3

## *I.6.1. Contabilitatea managerială a cheltuielilor cu materiile prime şi materialele consumabile*

### *I.6.1.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor cu materiile prime şi materialele consumabile*

a) ***Cheltuielile cu materiile prime şi materialele stocabile:***

a1) *Metoda inventarului permanent:*

- consumul de materii prime:

| | | |
|---|---|---|
| 601 "Cheltuieli cu materiile prime" | = | 301 "Materii prime" |

- consumul de materiale consumabile:

| | | |
|---|---|---|
| 602_"Cheltuieli cu materialele consumabile" (conturi sintetice de gradul doi) | = | 302_ "Materiale consumabile" (conturi sintetice de gradul doi) |

- diferenţele de preţ (dintre preţul de înregistrare şi preţul efectiv de aprovizionare), dacă este cazul, în negru, sau în roşu, ale materiilor prime şi materialelor consumabile:

| | | |
|---|---|---|
| 601 "Cheltuieli cu materiile prime"<br>602_ "Cheltuieli cu materialele consumabile" (conturi sintetice de gradul doi) | = | 308 "Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale" |

a2) *Metoda inventarului intermitent:*

- destocarea materiilor prime şi materialelor consumabile, la începutul lunii:

| | | |
|---|---|---|
| 601 " "Cheltuieli cu materiile prime" | = | 301 "Materii prime" |
| si | | |
| 602_ "Cheltuieli cu materialele consumabile" (conturi sintetice de gradul doi) | = | 302_"Materiale consumabile" (conturi sintetice de gradul doi) |

- aprovizionarea şi consumul de materii prime şi materiale consumabile:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 401 "Furnizori" |
| 601 "Cheltuieli cu materiile prime" | | |
| 602_"Cheltuieli cu materialele consumabile" (conturi sintetice de gradul doi) | | |
| 4426 "TVA deductibilă" | | |

• restocarea, la sfârşitul lunii, pe bază de inventar, a materiilor prime şi materialelor consumabile rămase neconsumate:

| | | |
|---|---|---|
| 301 "Materii prime" | = | 301"Cheltuieli cu materiile prime" |
| 302_"Materiale consumabile" (conturi sintetice de gradul doi) | si | 602_"Cheltuieli cu materialele consumabile"(conturi sintetice de gradul doi) |

b) ***Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar***

b1) *Metoda inventarului permanent:*

• darea în folosință:

| | | |
|---|---|---|
| 603" Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" | = | 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" |

• diferențele de preț (dintre prețul de înregistrare şi prețul efectiv de aprovizionare), dacă este cazul, în negru sau în roşu:

| | | |
|---|---|---|
| 603"Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" | = | 308 Diferențe de preț la materii prime şi materiale" |

b2) *Metoda inventarului intermitent:*

• destocarea obiectelor de inventar, la începutul lunii:

| | | |
|---|---|---|
| 603"Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" | = | 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" |

• aprovizionarea şi darea în folosință a materialelor de natura obiectelor de inventar:

| | | |
|---|---|---|
| % | | 401 "Furnizori" |
| 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" | = | |
| 4426 "TVA deductibilă" | | |

- restocarea, la sfârşitul lunii, pe bază de inventar, a materialelor de natura obiectelor de inventar nedate în folosință:

| | | |
|---|---|---|
| 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" | = | 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" |

c) ***Cheltuieli cu materialele nestocate*:**

- aprovizionarea şi consumul a astfel de materiale nestocate:

| | | |
|---|---|---|
| % | | 401 "Furnizori" |
| 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate" | = | |
| 4426 "TVA deductibilă" | | |

### *I.6.1.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu materiile prime şi materialele consumabile*

Cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară urmează a fi regrupate pe secții de producție (de bază şi auxiliare) şi sectoare, iar în cadrul secțiilor de bază şi auxiliare, pe produse, lucrări şi servicii:

| | | |
|---|---|---|
| % | | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |
| 921 "Cheltuielile activității de bază" ( analitic; secția "i", produsul "j") | = | |
| 922"Cheltuielile activităților auxiliare (analitic: secția "i", produsul "j". | | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producție"(pe secții de bază, dar neidentificabile, pe produse, lucrări sau servicii) | | |
| 924 " Cheltuieli generale de administrație" | | |
| 925 " Cheltuieli de desfacere" | | |

Corelațiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelațiile contabilității manageriale a cheltuielilor cu materiile prime şi materialele consumabile vizează verificabilitatea preluării cheltuielilor cu materiile prime şi materialele consumabile (stocabile şi nestocabile) de către contabilitatea de gestiune din contabilitatea financiară:

$$\sum_{x=1}^{4} SD_{60\,x} = \sum_{y=1}^{5} RD_{92y},$$

în care:

$SD_{60X}$ - soldurile debitoare ale conturilor 601, 602, 603, 604, din contabilitatea financiară;

$RD_{92y}$ - rulajele debitoare ale conturilor 921, 922, 923, 924,925, din contabilitatea de gestiune.

### *I.6.2. Contabilitatea managerială a cheltuielilor cu energia şi apa*

#### *I.6.2.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor cu energia şi apa*

- facturarea de către furnizori a energiei şi a apei consumate de entitate:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 401 "Furnizori" |
| 605 "Cheltuieli privind energia şi apa" | | |
| 4426 "TVA deductibilă" | | |

#### *I.6.2.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu energia şi apa*

Cheltuielile cu energia şi apa sunt, de regulă, neidentificabile pe secții (de bază şi auxiliare) şi pe produse, lucrări şi servicii. În condițiile producției omogene, ele sunt identificabile:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |
| 921 "Cheltuielile activității de bază" ( analitic; secția "i", produsul "j") | | |
| 922 " Cheltuielile activităților auxiliare (analitic: secția "i", produsul "j". | | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producție"(pe secții de bază, dar neidentificabile, pe produse, lucrări sau servicii) | | |
| 924 " Cheltuieli generale de administrație" | | |
| 925 " Cheltuieli de desfacere" | | |

Corelațiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelațiile contabilității manageriale a cheltuielilor cu energia şi apa sunt verificate, de principiu:

$$SD_{605} = \sum_{y=1}^{5} RD_{92y}$$

### *I.6.3. Contabilitatea managerială a cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale*

#### *I.6.3.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale*

- înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

| | | |
|---|---|---|
| 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" | = | 281"Amortizări privind imobilizările corporale" (2811 la 2814) |

### *I.6.3.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale*

Cheltuielile cu amortizarea sunt cheltuieli indirecte. Ele se vor urmări pe sectoare de cheltuieli.

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |
| 922 " Cheltuielile activităților auxiliare " | | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producție"(analitic: pe secții de bază) | | |
| 924 " Cheltuieli generale de administrație" | | |
| 925 " Cheltuieli de desfacere" | | |

Corelațiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelațiile contabilității manageriale a cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale sunt verificate, de principiu:

$$SD_{6811/281} = \sum_{y=2}^{5} RD_{92y}$$

### *I.6.4. Contabilitatea managerială a cheltuielilor cu salariile*

#### *I.6.4.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor cu salariile*

- înregistrarea cheltuielilor cu salariile propriu-zise (salariul brut):

| | | |
|---|---|---|
| 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" | = | 421 "Personal – salarii datorate" |

aceasta realizându-se pe sectoare de cheltuieli şi pe produse, lucrări sau servicii, motiv pentru care se vor folosi conturi analitice ale contului 641 "Cheltuieli cu salariile personalului".

#### *I.6.4.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu salariile*

În funcție dacă aceste cheltuieli sunt sau nu identificabile pe secții de producție (de bază şi auxiliare) şi sectoare de producție şi pe produse, lucrări şi servicii:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 901"Decontări interne privind cheltuielile" |
| 921 "Cheltuielile activității de bază" ( analitic; secția "i", produsul "j") | | |
| 922 " Cheltuielile activităților auxiliare (analitic: secția "i", produsul "j". | | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producție"(pe secții de bază, dar neidentificabile, pe produse, lucrări sau servicii) | | |
| 924 " Cheltuieli generale de administrație" | | |
| 925 " Cheltuieli de desfacere" | | |

Corelațiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelațiile contabilității manageriale a cheltuielilor cu salariile sunt verificate, de principiu:

$$SD_{641} = \sum_{y=1}^{5} RD_{92y}$$

### *I.6.5. Contabilitatea managerială a cheltuielilor privind asigurările şi protecția socială*

#### *I.6.5.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor privind asigurările şi protecția socială*

Este vorba aici de:

- contribuția unității la asigurările sociale (15,8%, 20,8%, 25,8%, asupra fondului de salarii brute, în funcție de condițiile de muncă – normale, deosebite şi speciale);
- contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (5,2% asupra fondului de salarii brute);
- contribuția unității la fondul de şomaj (0,5% asupra fondului de salarii brute);
- contribuția unității pentru concedii şi indemnizații de asigurări sociale de sănătate (0,85 % asupra fondului de salarii brute);

➢ contribuția unității pentru accidente de muncă şi boli profesionale (0,15 % - 0,85% asupra fondului de salarii brute);

➢ contribuția unității la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (0,25 % asupra fondului de salarii brute).

Înregistrarea acestor contribuții are loc astfel:

| | | |
|---|---|---|
| • contribuția la asigurările sociale: | | |
| 6451 "Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale" | = | 4311 "Contribuția unității la asigurările sociale"/analitic distinct |
| • contribuția la fondul de şomaj | | |
| 6452 "Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de şomaj" | = | 4371 "Contribuția unității la fondul de şomaj" |
| • contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate: | | |
| 6453 "Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | = | 4313 "Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" |
| • contribuția unității pentru concedii şi indemnizații de asigurări sociale de sănătate: | | |
| 6453 "Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | = | 4311"Contribuția unitătii la asigurările sociale/ analitic distinct |
| • contribuția unității pentru accidente de muncă şi boli profesionale: | | |
| 6453 "Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate | = | 4311 " Contribuția unității la asigurările sociale"/analitic distinct |
| • contribuția unității la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale: | | |
| 6458 "Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială" | = | 4381 "Alte datorii sociale" |

### *I.6.5.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor privind asigurările şi protecţia socială*

În funcţie dacă aceste cheltuieli sunt sau nu identificabile pe secţii (de bază şi auxiliare) şi sectoare de producţie şi pe produse, lucrări, servicii:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |
| 921 "Cheltuielile activității de bază" ( analitic; secția "i", produsul "j")<br>922 " Cheltuielile activităților auxiliare (analitic: secția "i", produsul "j".<br>923 "Cheltuieli indirecte de producție"(pe secții de bază, dar neidentificabile, pe produs, lucrare sau serviciu)<br>924 " Cheltuieli generale de administrație"<br>925 " Cheltuieli de desfacere" | | |

Corelaţiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelaţiile contabilităţii manageriale a cheltuielilor privind asigurările şi protecţia socială sunt verificate, în principiu:

$$SD_{645} = \sum_{y=1}^{5} RD_{92y}$$

### *I.6.6. Contabilitatea managerială a cheltuielilor cu serviciile executate de terţi*

#### *I.6.6.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor cu serviciile executate de terţi*

Cheltuielile cu lucrările executate şi serviciile prestate de terţi sunt reflectate în contabilitatea financiară în două grupe de conturi:

61 "Cheltuieli cu serviciile executate de terţi" şi 62 "Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi".

Prima grupă de cheltuieli se referă la:

- cheltuielile cu lucrările de întreţinere şi reparaţii executate de alte entităţi economice, fiind contabilizate cu ajutorul contului ***611"Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile";***
- chiriile, redevenţele şi locaţiile de gestiune ale căror posesiune şi folosinţă au la bază contracte de locaţie-închiriere, fiind contabilizate cu ajutorul contului ***612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţie de gestiune şi chiriile***";
- cheltuielile cu primele de asigurare a stocurilor şi imobilizărilor, fiind contabilizate cu ajutorul contului ***613 "Cheltuieli cu primele de asigurare";***
- cheltuieli cu studiile şi cercetările efectuate de terţi şi cheltuielile cu documentaţiile tehnico-productive procurate de la terţi, fiind contabilizate cu ajutorul contului ***614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările".***

A doua grupă de cheltuieli vizează:

- cheltuielile cu remuneraţiile colaboratorilor externi utilizaţi temporar pentru executarea unor lucrări de specialitate în afara unui contract de muncă, utilizându-se contul ***621 " Cheltuieli cu colaboratorii";***
- cheltuielile cu comisioanele de intermediere a vânzării-cumpărării titlurilor de valoare şi cu onorariile experţilor pentru consultanţă tehnică, economică, juridică, utilizându-se contul ***624 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile";***
- cheltuielile cu reclama, publicitate şi întreţinerea relaţiilor cu publicul, utilizându-se contul ***623 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate";***
- cheltuielile cu transportul produselor, marfurilor şi altor bunuri, precum şi cu transportul persoanelor salariate la – şi de la locul de muncă utilizându-se contul ***624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal";***
- cheltuieli cu deplasările, detaşările şi transferările personalului, utilizându-se contul ***625 "Cheltuieli cu deplasările, detaşările şi transferările";***

- cheltuielile cu corespondenţa poştală, telefonia şi alte mijloace de telecomunicaţii, utilizându-se contul ***626 "Cheltuieli poştale şi taxe de comunicaţii"***;
- cheltuielile cu serviciile bancare privind emisiunea de titluri de împrumut şi decontare prin efecte comerciale, utilizându-se contul ***627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate";***
- cheltuielile cu alte servicii decât precedentele prestate de terţi, utilizându-se contul ***628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi".***

Înregistrarea acestor cheltuieli are loc astfel:

| | | |
|---|---|---|
| • cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile: | | |
| 611 " Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile" | = | %<br>401 "Furnizori"<br>408 "Furnizori –facturi nesosite"<br>471 "Cheltuieli înregistrate în avans"<br>473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"<br>5121 "Conturi la bănci în lei"<br>542 "Avansuri de trezorerie" |
| • cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile: | | |
| 612 " Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile" | = | %<br>401 "Furnizori"<br>408 "Furnizori –facturi nesosite"<br>471 "Cheltuieli înregistrate în avans"<br>473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"<br>5121 "Conturi la bănci în lei"<br>5311 "Casa în lei"<br>542 "Avansuri de trezorerie" |
| • cheltuieli cu primele de asigurare: | | |
| 613 " Cheltuieli cu primele de asigurare" | = | %<br>401 "Furnizori"<br>408 "Furnizori –facturi nesosite"<br>471 "Cheltuieli înregistrate în avans"<br>473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"<br>5121 "Conturi la bănci în lei"<br>5311"Casa în lei"<br>542 "Avansuri de trezorerie" |
| • Cheltuieli cu studiile şi cercetările<br>614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările" | = | %<br>401 "Furnizori"<br>408 "Furnizori –facturi nesosite"<br>471"Cheltuieli înregistrate în avans"<br>473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare"<br>5121 "Conturi la bănci în lei"<br>542 "Avansuri de trezorerie" |

- Cheltuieli cu colaboratorii:

| | | |
|---|---|---|
| 621 "Cheltuielile cu colaboratorii" | = | % |
| | | 401 "Furnizori" |
| | | 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" |
| | | 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare" |

- Cheltuielile privind comisioanele şi onorariile

| | | |
|---|---|---|
| 622 "Cheltuielile privind comisioanele şi onorariile" | = | % |
| | | 401 "Furnizori" |
| | | 408 "Furnizori –facturi nesosite" |
| | | 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" |
| | | 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare" |
| | | 5121 "Conturi la bănci în lei" |
| | | 5311 "Casa în lei" |
| | | 542 "Avansuri de trezorerie" |

- Cheltuielile de protocol, reclamă şi publicitate:

| | | |
|---|---|---|
| 623 " Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate" | = | % |
| | | 401 "Furnizori" |
| | | 408 "Furnizori –facturi nesosite" |
| | | 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" |
| | | 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare" |
| | | 5121 "Conturi la bănci în lei" |
| | | 5311 "Casa în lei" |
| | | 542 "Avansuri de trezorerie" |

- Cheltuielile cu transportul de bunuri şi personal:

| | | |
|---|---|---|
| 624 " Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal" | = | % |
| | | 401 "Furnizori" |
| | | 408 "Furnizori –facturi nesosite" |
| | | 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" |
| | | 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare" |
| | | 5121 "Conturi la bănci în lei" |
| | | 5311 "Casa în lei" |
| | | 5323"Tichete şi bilete de călătorie" |
| | | 542 "Avansuri de trezorerie" |

- Cheltuieli cu deplasările, detaşările şi transferările:

| | | |
|---|---|---|
| 625 " Cheltuieli cu deplasarile, detaşări şi transferări" | = | % |
| | | 401 "Furnizori" |
| | | 408 "Furnizori –facturi nesosite" |
| | | 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" |
| | | 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare" |
| | | 5121 "Conturi la bănci în lei" |
| | | 5311"Casa în lei" |
| | | 5323 "Tichete şi bilete de călătorie" |
| | | 542 "Avansuri de trezorerie" |

- Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii:

| | |
|---|---|
| 626 "Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii" = | % <br> 401 "Furnizori" <br> 408 "Furnizori –facturi nesosite" <br> 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" <br> 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare" <br> 5121 "Conturi la bănci în lei" <br> 5321"Timbre poştale şi fiscale" <br> 542 "Avansuri de trezorerie" |
| • Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate: | |
| 627 "Cheltuielile cu serviciile bancare şi asimilate" = | % <br> 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" <br> 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare" <br> 5121 "Conturi la bănci în lei" |
| • Alte cheltuieli, decât precedentele, cu serviciile executate de terţi: | |
| 628 " Alte cheltuieli, cu serviciile executate de terţi" = | % <br> 401 "Furnizori" <br> 408 "Furnizori –facturi nesosite" <br> 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" <br> 473 "Decontări din operaţii în curs de clarificare" <br> 5121 "Conturi la bănci în lei" <br> 5311 "Casa în lei" <br> 542 "Avansuri de trezorerie" |

### *I.6.6.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu serviciile executate de terţi*

Astfel de cheltuieli sunt, în marea lor majoritate, cheltuieli indirecte dar, în anumite situaţii pot fi şi identificabile pe produse, lucrări şi servicii:

| | |
|---|---|
| % <br> 921 "Cheltuielile activităţii de bază" ( analitic; secţia "i", produsul "j") <br> 922 " Cheltuielile activităţilor auxiliare (analitic: secţia "i", produsul "j". <br> 923 "Cheltuieli indirecte de producţie"(pe secţii de bază, dar neidentificabile, pe produs, lucrare, serviciu) <br> 924 " Cheltuieli generale de administraţie" <br> 925 " Cheltuieli de desfacere" = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |

Corelaţiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelaţiile contabilităţii manageriale a cheltuielilor cu serviciile executate de terţi sunt verificate, în principiu:

$$\sum_{x=1}^{4} SD_{61x} + \sum_{x=1}^{8} SD_{62x} = \sum_{y=1}^{5} RD_{92y}$$

### *I.6.7. Contabilitatea managerială a cheltuielilor privind activele biologice de natura stocurilor*

#### *I.6.7.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor privind activele biologice de natura stocurilor*

- Scoaterea din gestiune a activelor biologice de natura stocurilor vândute, la preţ de înregistrare, şi diferenţele de preţ nefavorabile aferente acestor stocuri vândute:

| | | |
|---|---|---|
| 606 "Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor" | = | %<br>361 "Active biologice de natura stocurilor"<br>368 " Diferenţe de preţ la active biologice de natura stocurilor" |

- trecerea pe cheltuieli specifice a sumelor clarificate din operaţiuni cu activele biologice de natura stocurilor:

| | | |
|---|---|---|
| 606 "Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor" | = | 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" |

#### *I.6.7.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor privind activele biologice de natura stocurilor*

Cheltuielile privind activele biologice de natura stocurilor sunt

specifice societăţilor agricole, a căror activitate de bază sunt aceste active biologice de natura stocurilor, dar pot fi întâlnite şi în societăţile industriale, ca activităţi auxiliare.

| | | |
|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |

Corelaţiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelaţiile contabilităţii manageriale a cheltuielilor privind activele biologice de natura stocurilor sunt verificate, în principiu:

$$SD_{606} = \sum_{y=1} RD_{92y}$$

### *I.6.8. Contabilitatea managerială a cheltuielilor privind mărfurile*

#### *I.6.8.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor privind mărfurile*

- scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute, în condiţiile folosirii metodei inventarului permanent:

| | | |
|---|---|---|
| 607 "Cheltuieli privind mărfurile" | = | 371 "Mărfuri" |

- scoaterea din gestiune a mărfurilor aflate la terţi pentru care au fost emise documente de vânzare:

| | | |
|---|---|---|
| 607 "Cheltuieli privind mărfurile" | = | 357 "Mărfuri aflate la terţi" |

- trecerea la cheltuieli specifice a sumelor clarificate din operaţiuni cu mărfurile:

| | | |
|---|---|---|
| 607 "Cheltuieli privind mărfurile" | = | 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" |

- achiziţionarea de mărfuri, în condiţiile inventarului intermitent:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 401 "Furnizori" |
| 607 "Cheltuieli privind mărfurile" | | |
| 4426 "TVA deductibilă" | | |

### *I.6.8.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor privind mărfurile*

Deşi sunt specifice societăţilor de comerţ, cheltuielile privind mărfurile pot fi întâlnite şi la celelalte tipuri de societăţi cu alte activităţi de bază:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | |

Corelaţiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelaţiile contabilităţii manageriale a cheltuielilor privind mărfurile sunt verificate, în principiu:

$$SD_{607} = \sum_{y=1}^{2} RD_{92y}$$

### *I.6.9. Contabilitatea managerială a cheltuielilor privind ambalajele*

#### *I.6.9.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor privind ambalajele*

- scoaterea din gestiune a ambalajelor vândute, la preţ de înregistrare, şi diferenţele de preţ nefavorabile aferente acestora, în condiţiile folosirii metodei " inventarului permanent":

| | | |
|---|---|---|
| 608 "Cheltuieli privind ambalajele" | | % |
| | | 381 "Ambalaje" |
| | | 388 "Diferenţe de preţ la ambalaje" |

- scoaterea din gestiune a ambalajelor aflate la terţi pentru care au fost emise documente de vânzare:

| | |
|---|---|
| 608 "Cheltuieli privind ambalajele" | 358 "Ambalaje aflate la terţi" |

- trecerea la cheltuieli specifice a sumelor clarificate din operaţiuni cu ambalajele:

| | |
|---|---|
| 608 "Cheltuieli privind ambalajele" | 473 "Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" |

- valoarea ambalajelor degradate care circulă în regim de restituire:

| | |
|---|---|
| 608 "Cheltuieli privind ambalajele" | 409 "Furnizori – debitori" |

- achiziţionarea de ambalaje în condiţiile inventarului intermitent:

| | |
|---|---|
| % | 401 "Furnizori " |
| 608 "Cheltuieli privind ambalajele" | |
| 4426 "TVA deductibilă" | |

### *I.6.9.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor privind ambalajele*

Urmând acelaşi traseu cu mărfurile, cheltuielile privind ambalajele au acelaşi tratament ca şi cheltuielile privind mărfurile:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile " |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | |

Corelaţiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelaţiile contabilităţii manageriale a cheltuielilor privind ambalajele sunt verificate, în principiu:

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

$$SD_{608} = \sum_{y=1}^{2} RD_{92y}$$

### *I.6.10. Contabilitatea magerială a cheltuielilor înregistrate în avans*

#### *I.6.10.1. Contabilitatea financiară a cheltuielilor înregistrate în avans*

- includerea în cheltuielile curente a cheltuielilor înregistrate în avans, în proporţia aferentă perioadei în cauză:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 471 "Cheltuieli întrgistrate în avans" |
| 605 "Cheltuieli privind energia şi apa"<br>611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"<br>612 "Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"<br>613 "Cheltuieli cu primele de asigurare"<br>614 "Cheltuieli cu studiile şi cercetările"<br>615 "Cheltuieli cu pregătirea personalului"<br>621 " Cheltuieli cu colaboratorii"<br>622 "Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"<br>623"Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"<br>624 " Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"<br>625"Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"<br>626 " Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"<br>627 "Cheltuieli cu servicii bancare şi asimilate"<br>628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"<br>652"Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător"<br>658"Alte cheltuieli de exploatare"<br>666"Cheltuieli privind dobânzile" | | |

### *I.6.10.2. Contabilitatea de gestiune a cheltuielior înregistrate în avans*

Astfel de cheltuieli pot fi identificate pe secţii şi sectoare şi pe produse, lucrări sau servicii, în cadrul secţiilor de bază şi auxiliare:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile " |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | |
| 925 "Cheltuieli de desfacere" | | |

Corelaţiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelaţiile contabilităţii manageriale a cheltuielilor înregistrate în avans sunt verificate, în principiu:

$$\sum \; SD_{6xx} = \sum_{y=1}^{5} RD_{92y}$$

în care:

$SD_{6xx}$ – soldurile debitoare ale conturilor din contabilitatea financiară care au preluat cheltuielile înregistrate în avans.

### *I.6.11. Contabilitatea managerială a altor cheltuieli încorporabile în costuri*

### *I.6.11.1. Contabilitatea financiară a altor cheltuieli încorporabile în costuri*

Normele metodologice[77] privind întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli (BVC) includ în structura costurilor de producţie elementul

---

[77] **OMFP nr. 616/2000** pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea BVC de către agenţii economici, M. Of. Nr.286/2000.

"Alte cheltuieli", fără o detaliere a acestora. Totuşi, în "Alte cheltuieli" ar intra, în primul rând, – Cheltuielile cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, – altele decât cele suportate din profit şi alte cheltuieli de exploatare.

În categoria "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" pot fi cuprinse:

- prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă;
- TVA colectată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal, cedate cu titlul gratuit, lipsă în gestiune, peste limita prevăzută de lege, cât şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate personalului sub forma avantajelor în natură;
- impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate cum sunt: diferenţele de preţ la gaze şi ţiţei obţinute din producţia internă, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri etc., datorate bugetului de stat;
- datoriile şi vărsămintele de efectuat către alte organisme publice;
- sumele clarificate din operaţiunile în curs de clarificare

În categoria "Alte cheltuieli de exploatare" pot fi cuprinse:

- creanţele care nu mai pot fi încasate de la clienţi incerţi şi debitori diverşi;
- creanţele prescrise sau anulate faţă de clienţi şi debitorii diverşi, conform legii;
- cheltuielile înregistrate în avans, aferente exerciţiului în curs:

Cheltuielile cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate:

| | | |
|---|---|---|
| 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" | = | % |
| | | 4426 "TVA deductibilă" |
| | | 4427 " TVA colectată" |
| | | 446 "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" |
| | | 447 " Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate" |
| | | 473 " Decontări din operaţiuni în curs de clarificare" |

- Alte cheltuieli de exploatare:

| | | |
|---|---|---|
| 654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi" | = | %<br>4118 "Clienţi incerţi sau în litigiu"<br>461 " Debitori diverşi" |
| 6588 "Alte cheltuieli de exploatare" | = | %<br>4111 "Clienţi"<br>461 "Debitori diverşi"<br>471"Cheltuieli înregistrate în avans" |

### *I.6.11.2. Contabilitatea de gestiune a altor cheltuieli încorporabile în costuri*

Astfel de cheltuieli sunt cheltuieli generale de administraţie.

| | | |
|---|---|---|
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | = | 901 " Decontări interne privind cheltuielile" |

Corelaţiile dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune sau corelaţiile contabilităţii manageriale a altor cheltuieli încorporabile în costuri sunt verificate, în principiu:

$$SD_{635} + \sum SD_{65x} = RD_{924}$$ , în care

$SD_{65x}$ - salariile debitoare ale conturilor 654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi" şi 6588 " Alte cheltuieli de exploatare".

# CAPITOLUL II

# GESTIUNEA PREVIZIONALĂ ŞI BUGETAREA COSTURILOR

## *II.1. Planificarea întreprinderii*

Obiectivul iniţial al contabilităţii de gestiune a fost calculul costurilor produselor, lucrărilor şi serviciilor. Ulterior, contabilitatea de gestiune şi-a lărgit considerabil rolul, furnizând sistemului de management informaţii privind dinamica circuitului *aprovizionare-producţie-desfacere-încasări,* în momentul în care acestea se produc, inclusiv cu privire la reflectarea lor în costuri şi rezultate.

Astfel, contabilitatea de gestiune se organizează de fiecare întreprindere în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii, având următoarele obiective principale:

- calculaţia costurilor;
- stabilirea rezultatelor şi a rentabilităţii produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate;
- previziunea cheltuielilor şi veniturilor;
- controlul costurilor şi veniturilor;
- furnizarea datelor/informaţiilor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea întreprinderii.

În cadrul orcărei întreprinderi, informaţia este folosită în "formularea" planurilor, în susţinerea deciziilor şi în "atenţionarea" nevoii de control, dacă deciziile şi planurile nu evoluează conform tendinţelor previzionate. În acest context, tripticul *planificare-decizie-control* formează un tot în care fiecare element este în intereacţiune cu celelalte. Astfel:

- *planificarea* formulează căile de urmat, ţintele de atins;
- *decizia* înseamnă alegerea, dintre mai multe variante, a variantei celei mai bune;

➢ *controlul* presupune urmărirea îndeplinirii obiectivelor formulate prin planuri.

Un proces de planificare complet presupune:

- ➢ planificarea strategică, cu rezultatul său *planul strategic*;
- ➢ planificarea operaţională, cu rezultatul său *planul operaţional;*
- ➢ bugetarea, cu rezultatul său *bugetul.*

***Planul strategic***[78] presupune:

- formularea de obiective, comparând factorii cheie de succes şi factorii de risc strategic cu potenţialul întreprinderii;
- stabilirea unei marje strategice, determinată ca diferenţă dintre performanţa dorită şi performanţa ce ar fi obţinută printr-o simplă optimizare a activităţii existente;
- selecţia activităţilor noi care vor permite diminuarea marjei strategice;
- selecţia de acţiuni referitoare la produse, pieţe, resurse, vizând întărirea factorilor cheie de succes.

***Planul operaţional***[79] cuprinde obiectivele şi mijloacele necesare pentru atingerea lor, definind responsabilităţile fiecărui centru operaţional.

***Bugetul*** [80] este un plan detaliat, pe termen scurt (de regulă, un an), exprimat în unităţi cantitative, care arată modul cum o întreprindere va obţine şi va utiliza resursele într-o perioadă dată de timp.

Conţinutul bugetului nu este public, ci este conceput ca un ghid pentru realizarea obiectivelor propuse de management pentru activităţile ce se vor desfăşura în viitorul exerciţiu (an).

Bugetul se elaborează atât la nivelul întreprinderii, cât şi pentru subdiviziunile acesteia, putându-se defalca pe semestre, trimestre, luni sau chiar zile (dacă situaţia o impune).

---

[78] **SGÂRDEA, F.**, - *Control de gestiune*, Bucureşti: Editura Lucman, 2007, p.72-73.
[79] **SGÂRDEA, F.**,- *Control de gestiune*, Bucureşti: Editura Lucman, 2007, p.73.
[80] **ALBU, N., ALBU, C.**, - *Control de gestiune*, vol.2, Bucureşti: Editura Economică, 2003, p.17.

## *II.2. Bugetul – instrument de armonizare şi eficentizare a relaţiei dintre cheltuieli şi venituri*

Pornind de la *obiectivele* contabilităţii de gestiune şi anume[81]:

- cunoaşterea costurilor diferitelor funcţii ale întreprinderi, respectiv centre de responsabilitate;
- determinarea bazelor de evaluare a diferitelor active (stocuri, imobilizări) obţinute din producţia proprie evaluate la cost de producţie;
- analiza rezultatelor prin compararea costurilor cu veniturile obţinute;
- elaborarea previziunilor cu privire la costuri şi venituri,

determinarea abaterilor rezultatelor obţinute şi stabilirea răspunderilor, atribuim contabilităţii de gestiune următoarele funcţii:

✓ *funcţia de înregistrare* analitică curentă a cheltuielilor pe perioade de gestiune şi de calcul al indicatorilor ceruţi, de metodele de calculaţie folosite la un moment dat. Aceasta presupune determinarea cheltuielilor de producţie pe purtători de costuri şi pe sectoare de cheltuieli;

✓ *funcţia de informare*, care are în vedere furnizarea, în timp real, de informaţii către factorii de decizie. Nivelul şi dinamica acestor informaţii dau posibilitatea managerilor să cunoască modul şi eficienţa în care sunt utilizate resursele ce se află la dispoziţia întreprinderii şi să desprindă concluziile cu privire la întreaga activitate, inclusiv cele referitoare la rezultatele financiare;

✓ *funcţia previzională* care, pe baza unor date/informaţii anterioare, constă în prestabilirea nivelului şi structurii costurilor de producţie pentru fiecare produs, lucrare şi/sau serviciu, pe termen scurt (de regulă, un an);

✓ *funcţia de control* şi analiză comparativă a nivelului şi structurii de producţie şi a costurilor calculate pe baza lor. Realizarea acestei funcţii este legată de funcţia previzională şi cea de înregistrare şi serveşte la optimizarea deciziilor, dacă controlul şi analiza au loc în mod operativ.

Previzionarea pe termen scurt (pe perioadă de un an) se numeşte **bugetare.**

Bugetarea costurilor este o practică economică sistematică ce constă în alocarea resurselor financiare în scopul realizării unor obiective

---

81 **TABĂRĂ, N.**, *Contabilitate şi control de gestiune*. Studii şi cercetări, Iaşi: Editura TipoMoldova, Iaşi, 2004, p.31.

formulate pentru perioadele următoare. În acest context, bugetul poate deveni un instrument de armonizare şi eficientizare a relaţiei dintre cheltuieli şi venituri în cadrul unei întreprinderi, în ansamblul său, dar şi pe diversele compartimente ale acesteia.

Bugetul nu este doar un instrument de asigurare a echilibrului economico-financiar, ci şi un instrument al conducerii întreprinderii, îndeplinind o serie de alte funcţii, între care funcţia de previziune şi funcţia de control sunt relevante.

## *II.3. Bugetul şi gestiunea bugetară*

Într-o accepţiune curentă, ***bugetul*** poate fi privit ca un plan financiar al derulării activităţii. Prin urmare, el reprezintă o previziune cifrică de alocare a resurselor şi de stabilire a responsabilităţilor pentru realizarea, în condiţii de profitabilitate, a obiectivelor întreprinderii.

Bugetul este rezultatul acţiunii bugetare. Bugetarea presupune întocmirea de bugete pe baza datelor rezultate în urma previziunilor din întreprindere.

Dacă se pune problema variaţiei activităţii în cadrul întreprinderii, atunci are loc adaptarea bugetării la noua situaţie.

Odată întocmit, bugetul se pune în aplicare şi se urmăreşte şi analizează modul de execuţie a acestuia, ocazie cu care se asigură:

- cunoaşterea modului şi a gradului de realizare a sarcinilor şi responsabilităţilor prevăzute;
- determinarea abaterilor (în plus sau în minus) a realizărilor faţă de sarcini;
- stabilirea cauzelor sau factorilor care au generat abaterile;
- desemnarea compartimentelor şi a persoanelor care trebuie să acţioneze pentru îmbunătăţirea activităţii.

Toate acestea înseamnă ***control bugetar***.

Controlul bugetar constă, deci, în compararea realizărilor cu previziunile şi stabilitrea eventualelor abateri care apar, în scopul corectării gestiunii curente şi al realizării previziunilor viitoare.

Controlul bugetar este o fază a gestiunii bugetare.

***Gestiunea bugetară*** este definită ca fiind "un mod de gestiune prin care se transpun în programele de acţiuni cifrate (numite bugete) deciziile luate de conducere cu participarea responsabililor"[82].

Gestiunea bugetară nu trebuie rezumată la bugete întrucât ea depăşeşte prin conţinut bugetele. Gestiunea bugetară constituie un mod de gestiune ce constă în exprimarea în programe de acţiune, denumite bugete, a deciziilor luate de manageri cu participarea reasponsabililor, permiţând şi controlul posterior al realizărilor cu previziunile, prin punerea în evidenţă a abaterilor semnificative şi stabilirea măsurilor şi întreprinderea acţiunilor de corecţie necesare.

Privită din perspectiva acestor considerente, gestiunea bugetară presupune parcurgerea a două etape (faze):

- bugetarea, adică elaborarea de bugete;
- controlul bugetar, adică stabilirea abaterilor rezultatelor de la previziuni şi luarea măsurilor şi întreprinderea acţiunilor corective.

Gestiunea bugetară înseamnă, în ultima instanţă, un sistem de conducere pe termen scurt, cu roluri foarte clar definite:

- *de coordonare* a diferitelor subsisteme, întrucât reţeaua de bugete vizează toate laturile activităţii întreprinderii: comerciale, productive şi financiare, ceea ce permite consolidarea acţiunilor cuprinse în bugetul general;
- *de motivaţie* a responsabililor, întrucât acest tip de gestiune se bazează pe descentralizarea puterii şi creşterea încrederii acordată subalternilor responsabili;
- *de simulare,* prin informatizarea procedurilor de elaborare a bugetelor, care permite testarea mai multor ipoteze şi alegerea celei mai bune.

Îndeplinirea acestor roluri depinde de măsura în care reţeaua (sistemul) de bugete acoperă toată activitatea întreprinderii şi respectă interacţiunea existentă între subansamblele care o compun.

În gestiunea bugetară pe termen scurt, bugetele pun accentul pe programele de acţiune ale vânzărilor şi producţiei, considerate determinante. De aici, bugetele rezultante.

---

82 **MIKOL, A.** şi colab. - *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Paris: Dunod,1991, p.129

Articularea tuturor bugetelor conduce la construcţia bugetului general sau principal (master). De reţinut este faptul că elaborarea bugetelor are loc într-o anumită ordine, conform logicii fundamentării activităţii, având un punct de plecare, din care derivă celelalte, dar tot într-o ordine logică.

## *II.4. Procedura bugetară şi tipologia bugetelor*

Previzionarea pe termen scurt are în vedere condiţiile prezente şi imediat următoare în care întreprinderea îşi desfăşoară activitatea, ţinând cont de resusrele materiale, financiare şi umane disponibile pe perioada unui an, care să contribuie la realizarea obiectivelor acestei perioade. Această formă de previzionare se realizează cu ajutorul bugetului.

Un buget prezintă, aşadar, obiectivele de atins (nivelul vânzărilor, al producţiei, al aprovizionărilor etc.) şi resursele necesare pentru a le realiza (materii prime şi materiale, energie electrică, combustibil tehnologic, amortizării, salarii etc.).

"Construcţia" bugetelor are loc atât la nivelul întreprinderii, pe ansamblul său, cât şi la nivelul fiecărei structuri organizatorice, ca loc generator de costuri, urmând o procedură specifică, denumită procedură bugetară, parcurgând mai multe etape.

Procedura bugetară se derulează pe o perioadă relativ mare de timp, de regulă 4-6 luni, "în funcţie de mărimea firmei, gradul de descentralizare, specificul activităţii, modul de organizare a sistemului informaţional"[83].

În funcţie de aceste considerente, procedura bugetară se realizează în două modalităţi:

- *centralizată (descendentă),* conform căreia bugetele se elaborează începând de la nivelurile ierarhice superioare şi, apoi, defalcarea lor până la nivelul fiecărui loc generator de costuri (compartiment, secţie, atelier), stabilindu-se obiectivele pe care acestea trebuie să le realizeze;
- *descentralizată (ascendentă),* conform căreia bugetele se elaborează pornind de la propunerile atelierelor, secţiilor,

---

[83] **IONAŞCU, I.**, şi colab., *Control de gestiune*, ediţia a 2-a, Bucureşti: Editura Economică, 2006,p.135.

compartimentelor, propuneri concretizate în bugete proprii, către bugetul general al întreprinderii. În acest caz, bugetele structurilor descentralizate se discută şi se aprobă de către superiori, recurgându-se chiar până la negocierea bugetelor.

Etapele procedurii bugetare, indiferent de modalitatea de realizare, sunt:

1. *Stabilirea obiectivelor pentru anul de plan*, obiective ce decurg din planul strategic;
2. *Întocmirea de prebugete* (bugete provizorii) la nivelul centrelor de responsabilitate şi alegerea variantei optime de proiect de buget;
3. *Verificarea coerenţei bugetare* prin centralizarea sau articularea proiectelor de buget de la nivelul centrelor de responsabilitate şi elaborarea, în consecinţă, a unui buget general, ocazie cu care are loc "testarea" coerenţei dintre componentele sistemului de bugete;
4. *Construirea şi aprobarea bugetelor* definitive şi transmiterea lor către centrele de responsabilitate;
5. *Urmărirea execuţiei bugetelor* şi actualizarea lor permanentă la noiele condiţii în care întreprinderea îşi desfăşoară activitatea;
6. *Analiza abaterilor şi justificarea lor* se impune ca o necesitate obiectivă şi stringentă a aplicării managementului prin bugete.

Faza bugetării este mai mult sau mai puţin extinsă, conform naturii procedurii bugetare. Practicile de constituire a bugetelor diferă, în funcţie de modalităţile de gestiune a întreprinderii. Indiferent de procedură, elaborarea şi urmărirea execuţiei bugetelor urmăresc respectarea principiilor eficienţei maxime şi echilibrului financiar.

Există mai multe tipuri de bugete. Studiul ***tipologiei bugetelor*** presupune o clasificare a lor, folodind mai multe criterii:

**a) *după modalităţile de gestiune a întreprinderii*:**

- *bugete impuse*, prin care organul ierarhic stabileşte fiecărui responsabil obiectivele, afectându-i mijloacele;
- *bugete negociate,* prin care se negociază propunerile de obiective între organul ierarhic şi responsabilii operaţionali, deciziile fiind luate prin consens, iar managementul se asigură numai de coerenţa lor cu politica generală a întreprinderii;
- *bugete intermediare, (*se plasează între cele două "extreme"*)*, prin care se negociază mijloacele, obiectivele fiind impuse.

***b) după perioada de timp pentru care sunt proiectate:***

➢ *bugete previzionale* ce cuprind estimări pentru o perioadă mai mare de timp (de regulă, 5 ani) şi vizează obiective strategice;

➢ *bugete ale exerciţiului*, prin care se transpun anual prevederile bugetelor previzionale;

➢ *bugete operaţionale,* prin care sunt defalcate pe perioade mai mici de timp (trimestru, lună, decadă etc.) bugetele exerciţiului.

***c) după obiectul activităţii bugetelor:***

➢ *bugete comerciale*, prin care se proiectează activităţile de vânzare şi de aprovizionare ale întreprinderii;

➢ *bugete ale activităţii de exploatare*, prin care se proiectează volumul fizic şi valoric al activităţilor secţiilor principale de producţie şi al celor auxiliare, pe o perioadă de un an;

➢ *bugete de costuri,* prin care se antecalculează costurile directe şi indirecte de producţie, pe locuri de cheltuieli şi purtători de costuri;

➢ *bugete de rezultate,* prin care, pe baza bugetelor pe activităţi şi a celor de costuri, se previzionează situaţia financiară, de ansamblu, sub forma contului de rezultate şi a bugetului de trezorerie.

**d) *după funcţia bugetelor în gestiunea întreprinderii*:**

➢ *bugete determinante*, prin care se proiectează activităţile funcţiunilor de bază ale întreprinderii, funcţiuni ce constituie premise ale rezultatelor acesteia (bugetul vânzărilor, bugetul producţiei);

➢ *bugete rezultante,* prin care se estimează rezultatele economico-financiare degajate din activităţile de bază proiectate prin bugetele determinante (bugetul costurilor, bugetul de aprovizionare, bugetele de sinteză).

**e) *după posibilitatea adaptării bugetelor la incertitudinea previziunilor*:**

➢ *bugete fixe,* ce se referă la cheltuielile stabilite pentru un anumit nivel de activitate productivă considerat neschimbat. În acest caz, cheltuielile nu sunt influenţate de variaţia volumului producţiei ce poate interveni pe parcurs;

➢ *bugete flexibile,* ce se referă la cheltuielile stabilite în raport cu anumite niveluri de activitate, ele adaptându-se la modificările previzibile ale volumului activităţii întreprinderii.

O întreprindere poate elabora toate tipurile de bugete prezentate,

înglobând toate activităţile ei într-un ansamblu coerent de previziuni. Tipologia şi structura bugetelor depind de organizarea întreprinderii.

Bugetele se condiţionează reciproc, ceea ce determină o ierarhizare a acestora.

Articularea sistemului de bugete permite stabilirea unui ***buget general***, numit ***buget master***, motiv pentru care este necesară elaborarea bugetelor într-o anumită ordine, condiţionată de logică.

*Bugetul master* reprezintă o previziune cifrică a performanţei şi poziţiei financiare a întreprinderii, prin modelarea reţelei de bugete periodice ale centrelor de responsabilitate, consolidate în raportările financiare previzionale.

*Bugetul periodic* reprezintă o previziune cifrică a rezultatelor activităţii de exploatare a unui segment sau a unei funcţii din cadrul întreprinderii pentru o anumită perioadă de timp din cadrul unui exerciţiu financiar.

Deci, procesul de elaborare a bugetului master începe cu elaborarea într-o anumită ordine, a bugetelor periodice:

- bugetul vânzărilor;
- bugetul activităţii comerciale;
- bugetul de producţie;
- bugetul costurilor de producţie;
- bugetul aprovizionarilor;
- bugetul resurselor umane;
- bugetul cheltuielilor indirecte de producţie;
- bugetul cheltuielilor generale de administraţie;
- bugetul de investiţii

şi se finalizează prin elaborarea:

- bugetului de trezorerie;
- contului de rezultate previzional;
- bilanţului contabil previzional.

Se poate observa că procesul de bugetare începe cu bugetul vânzărilor, din care derivă cel al producţiei, de care se leagă cel al costurilor de producţie, continuă cu bugetul aprovizionărilor, al resurselor umane şi aşa mai departe. Deci, bugetele sunt corelate între ele, unele sunt

determinante, iar altele sunt rezultante şi dacă sunt situaţii când apar restricţii în bugetele rezultante se impun rectificări (ajustări) ale previziunilor bugetare.

## *II.5. Elaborarea bugetelor periodice*

### *II.5.1. Elaborarea bugetului vânzărilor*

Scopul principal al acestui buget îl constituie expresia valorică a vânzărilor întreprinderii pe tipuri sau grupe de produse, în cantităţi şi preţuri, pe perioade.

Punctul de plecare în previzionarea vânzărilor îl constituie analiza cifrei de afaceri pe o perioadă mai mare de timp, de regulă ultimii minim 5 ani.

Previziunea vânzărilor este una dintre cele mai importante etape ale procesului bugetar întrucât stă la baza stabilirii politicii comerciale a întreprinderii şi a întocmirii celorlalte bugete periodice. De aceea, pe drept cuvânt, se spune că bugetul vânzărilor este bugetul pivot care permite coordonarea şi condiţionarea celorlalte bugete periodice, deci a întregii activităţi a întreprinderii, întrucât variaţia vânzărilor este considerată principalul factor de risc pentru performanţa şi poziţia financiară ale întreprinderii.

Previziunea vânzărilor presupune cercetarea, deopotrivă, a pieţei potenţiale la care întreprinderea are acces şi a părţii din aceasta pe care estimează că o poate acoperi, dar şi a mediului extern (starea generală a economiei, concurenţa, comportamentul consumatorului etc.) şi intern (politica comercială, politica de preţuri, promovarea vânzărilor, capacitatea de producţie etc.) în care întreprinderea îşi desfăşoară activitatea.

Pe baza studiilor de marketing şi a cercetărilor efectuate se pot analiza tendinţele comportamentale ale vânzărilor în viitorul apropiat şi nu numai.

Rezultatele previziunii vânzărilor sunt estimări concretizate în:

- volumul fizic al vânzărilor previzionale (Qv):

$$Q_v = S_i + Q_f - S_f \text{ , în care:}$$

$S_i$ – stocul iniţial de produs;
$Q_f$ – cantitatea de produs fabricată în cursul perioadei viitoare;
$S_f$ – stocul final de produs.

- cifra de afaceri previzională (CA):

$$CA = \sum Qv_i \times pu_i \text{ , în care}$$

$Qv_i$ – cantităţile de produse de vândut;
$pu_i$ – preţurile unitare de vânzare estimate.

Previzionarea vânzărilor presupune deci, estimarea nivelului vânzărilor viitoare, cantitativ şi valoric. Pentru a evita empirismul previziunilor este necesară o cercetare raţională, utilizându-se, în acest sens, diferite metode *cantitative* şi *calitative* în analiza informaţiilor, în funcţie de natura factorilor reţinuţi ca fiind la originea fenomenului.

Cei mai importanţi factori de care trebuie să se ţină seama la elaborarea previziunilor sunt:

- datele despre vânzările trecute (cantităţi, preţuri, destinaţii, tipuri de clienţi);
- estimările realizate de centrele de vânzări (planurile clienţilor, dorinţele clienţilor, frecvenţa cererii etc.);
- condiţiile economice generale (produsul intern brut pe cap de locuitor, salariu mediu net, consumul mediu pe locuitor al unui produs etc.);
- acţiunile concurenţilor (politica comercială a acestora, politica de preţuri, structura ofertei, calitatea produselor, promovarea produselor noi etc.).

*Metode calitative* de previzionare a vânzărilor se bazează, în mare măsură, pe intuiţie, motiv pentru care se mai numesc şi *intuitive* sau chiar *tehnologice.* De exemplu, investigaţiile pe bază de chestionare, studiile de piaţă, juriul de opinie sunt rezultatul gândirii intuitive, al evaluărilor subiective şi al gândirii acumulate.

Utilizarea metodelor calitative de previzionare nu este suficientă dar utilă, întrucât constituie un instrument complementar la metodele cantitative. Ele utilizează anchete şi interviuri în rândul experţilor,

specialiştilor, comercianţilor şi consumatorilor. Consultarea specialiştilor şi experţilor în vânzări, producţie şi finanţe prezintă multiple avantaje[84]:

- oferă cu uşurinţă previziuni rapide;
- nu necesită pregătirea unor statistici elaborate;
- permite colectarea unei varietăţi de puncte de vedere continuate de o evaluare şi interpretare adecvată;
- în absenţa unor date suficiente pot constitui unicul mijloc de previziune.

Cele mai cunoscute metode de previziune sunt:

- ✓ metoda ***Brainstorming;***
- ✓ metoda (tehnica) ***Delphi;***
- ✓ metoda ***juriului*** format din executiv;
- ✓ metoda ***analogiilor;***
- ✓ metoda ***evenimentelor precursoare***;
- ✓ metoda ***PERT***;
- ✓ metoda lanţurilor ***Markov***;
- ✓ metoda ***concentrării opiniilor personalului vânzător***.

Metodele cantitative de previzionare a vânzărilor sunt, în esenţă, metode statistico-matematice. Acestea înseamnă că, pentru a putea fi aplicate, trebuie să existe date despre trecutul variabilei "vânzări" şi se presupune că evoluţia viitoare a variabilei va avea acelaşi trend cu cel din trecut.

Şi metodele cantitative de previzionare a vânzărilor sunt foarte numeroase şi chiar uşor de utilizat, în majoritatea lor. Ele au un mare grad de flexibilitate şi au un grad de precizie acceptabil, în raport cu costul lor.

Cele mai semnificative metode cantitative de previzionare a vânzărilor sunt:

- ➢ analiza seriilor dinamice;
- ➢ metoda mediilor mobile;
- ➢ metoda coeficienţilor sezonieri.

Atunci când tendiţele generale de evoluţie a vânzărilor sunt liniare, se aplică, cu bune rezultate, *ajustarea liniară* şi *corelaţia*, pentru cercetarea evoluţiei vânzărilor.

---

[84] **TABĂRĂ, N., Briciu, S.**,( coord.)- *Actualităţi şi perspective în contabilitate şi control de gestiune,* Iaşi: Editura TipoMoldova, 2012, p.502.

Spre exemplificare, vom modela previziunea vânzărilor, prin bugetul vânzărilor, pornind de la analiza vânzărilor din perioada precedentă, pentru o perioadă viitoare de 6 luni, folosind metoda ***ajustării liniare.***

Pentru ajustarea liniară se determină coeficientul director al dreptei de ajustare (a):

$$a = \frac{\sum_{i=1}^{n}(\bar{x}-x_i)(\bar{y}-y_i)}{\sum(\bar{x}-x_i)^2}$$ , în care

$x_i$ – factorul timp;

$y_i$ – variabila "vânzări".

şi aplicând procedeul celor mai mici pătrate, ecuaţia de forma:

$$y - \bar{y} = a\,(x - \bar{x})$$

devine baza de calcul pentru fiecare din cele 6 luni de previziune bugerară a vânzărilor.

***Aplicaţia 1***

O întreprindere trebuie să-şi elaboreze bugetul vânzărilor produsului "A", pentru primele 6 luni ale exerciţiului următor (N+1). Pentru aceasta, porneşte de la analiza vânzărilor acestui produs în ultimele 12 luni ( tabelul nr.1):

| Luna ($x_i$) | Producţia vândută (buc) ($y_i$) |
|---|---|
| Ianuarie | 91 |
| Februarie | 92 |
| Martie | 93 |
| Aprilie | 94 |
| Mai | 93 |
| Iunie | 94 |
| Iulie | 96 |
| August | 97 |
| Septembrie | 96 |
| Octombrie | 98 |
| Noiembrie | 97 |
| Decembrie | 99 |

**Tabelul nr. 1**: *Situaţia vânzărilor*

O primă etapă este construcţia graficului vânzărilor pentru a avea garanţia evoluţiei liniare ( Fig. nr. 4):

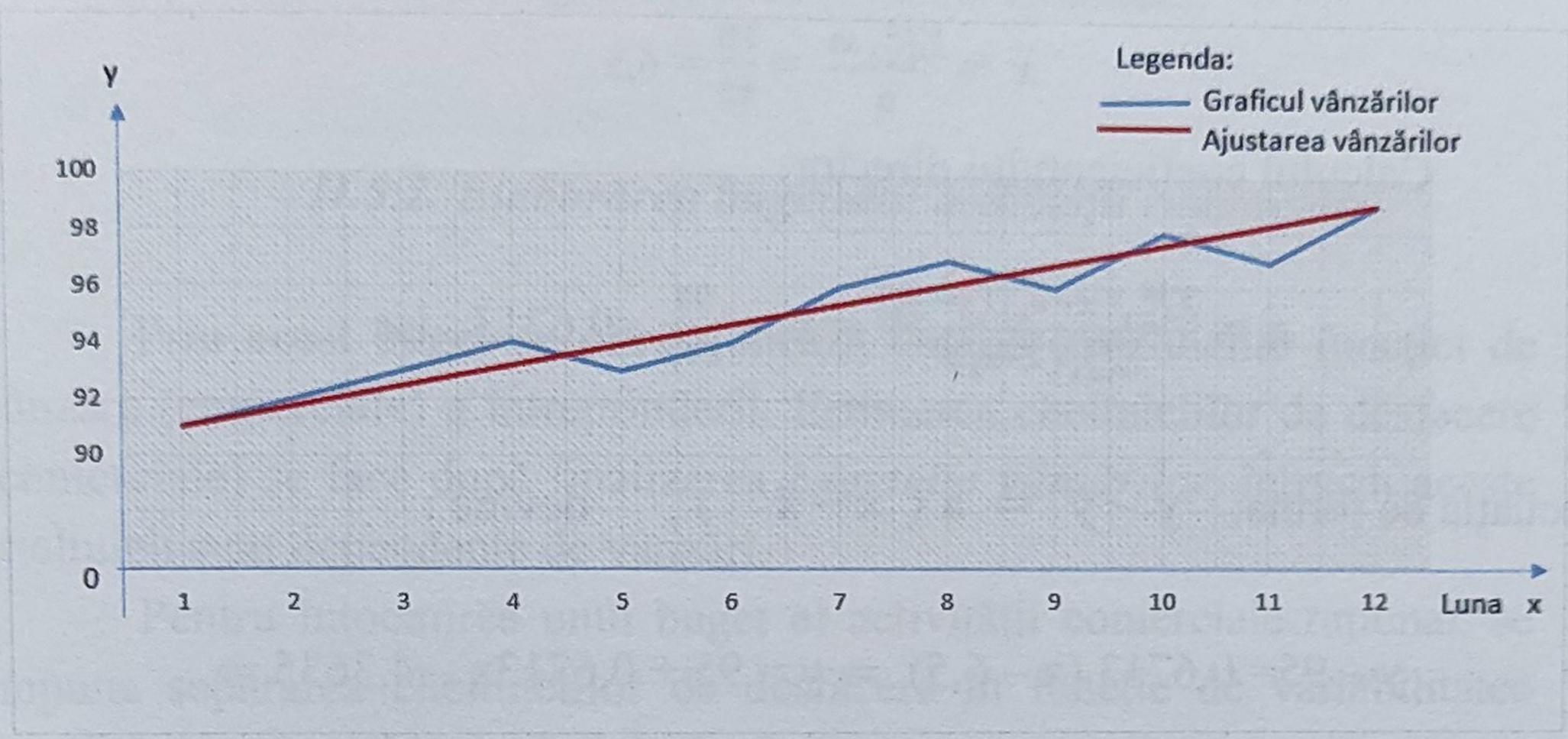



**Figura nr.4**: *Evoluţia vânzărilor*

Din reprezentarea grafică se observă tendinţa liniară a evoluţiei vânzărilor pe ultimele 12 luni.

Pentru aplicarea formulei de calcul al coeficientului director, ne vom folosi de datele din tabelul nr. 2:

| Luna ($x_i$) | Unităţi vândute ($y_i$) | $(\bar{x} - x_i)$ | $(\bar{y} - y_i)$ | $(\bar{x} - x_i)(\bar{y} - y_i)$ | $(\bar{x} - x_i)^2$ |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 91 | 5,5 | 4 | 22,0 | 30,25 |
| 2 | 92 | 4,5 | 3 | 13,5 | 29,25 |
| 3 | 93 | 3,5 | 2 | 7,0 | 12,25 |
| 4 | 94 | 2,5 | 1 | 2,5 | 6,25 |
| 5 | 93 | 1,5 | 2 | 3,0 | 2,25 |
| 6 | 94 | 0,5 | 1 | 0,5 | 0,25 |
| 7 | 96 | -0,5 | -1 | 0,5 | 0,25 |
| 8 | 97 | -1,5 | -2 | 3,0 | 2,25 |
| 9 | 96 | -2,5 | -1 | 2,5 | 6,25 |
| 10 | 98 | -3,5 | -3 | 10,5 | 12,25 |
| 11 | 97 | -4,5 | -2 | 0,9 | 20,25 |
| 12 | 99 | -5,5 | -4 | 22,0 | 30,25 |
| $\Sigma$=78 | $\Sigma$=1,140 | 0 | 0 | $\Sigma$=96,0 | $\Sigma$=143,00 |

**Tabelul nr.2**: Calculul valorilor necesare determinării coeficientului director al dreptei de ajustare

$$\bar{y} = \frac{\sum_{i=1}^{12} yi}{n} = \frac{1.140}{12} = 95$$

$$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^{12} xi}{n} = \frac{78}{12} = 6,5$$

Calculul coeficientului director:

$$a = \frac{\sum_{i=1}^{12}(\bar{x}-x_i)(\bar{y}-y_i)}{\sum_{i=1}^{12}(\bar{x}-x_i)^2} = x = \frac{93}{143} = 0,6713 \text{ , iar}$$

ecuaţia de forma: $y - \bar{y} = a(x - \bar{x})$, devine :

$$y - 95 = 0,6713\ (x - 6,5) \Rightarrow y = 95 + 0,6713x - 4,3635 \Rightarrow$$

$$\Rightarrow y = 0,6713x + 90,6365$$

Pentru următoarele 6 luni (de la 13 la 18) se pot previziona următoarele cantităţi vândute:

Luna 13: $y = 0,6713 \times 13 + 90,6365 = 8,7269 + 90,6365 =$ 99,36 buc.
Luna 14: $y = 0,6713 \times 14 + 90,6365 = 9,3982 + 90,6365 =$ 100,03 buc.
Luna 15: $y = 0,6713 \times 15 + 90,6365 = 10,0695 + 90,6365 =$ 100,70 buc.
Luna 16: $y = 0,6713 \times 16 + 90,6365 = 10,7408 + 90,6365 =$ 101,38 buc.
Luna 17: $y = 0,6713 \times 17 + 90,6365 = 11,4121 + 90,6365 =$ 102,05 buc.
Luna 18 : $y = 0,6713 \times 18 + 90,6365 = 12,0834 + 90,6365 =$ 102,72 buc.

Bugetul vânzărilor pentru semestrul I al anului următor, defalcat pe luni, se prezintă ca în tabelul nr.3:

Antetul BUGETULVÂNZĂRILOR
Semestrul I, Anul nr.1

| Produsul | Total | LUNA | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | S I | 13( I) | 14 (F) | 15 (M) | 16(A) | 17(M) | 18(I) |
| A | 606 | 99 | 100 | 101 | 101 | 102 | 103 |
| ; | ; | ; | ; | ; | ; | ; | ; |
| ; | ; | ; | ; | ; | ; | ; | ; |
| Total | | | | | | | |

**Tabelul nr.3**: *Bugetul vânzărilor*

Notă: Bugetul vânzărilor poate previziona şi preţurile unitare de vânzare şi, de aici, şi veniturile, pe fiecare produs şi pe total produse vândute, pe subdiviziuni organizatorice şi pe întreprindere.

### *II.5.2. Elaborarea bugetului activităţii comerciale*

Prin acest buget se previzionează detaliat cheltuielile funcţiei de vânzare (comerciale) a întreprinderii. Estimarea cheltuielilor de desfacere (comerciale) se face după finalizarea *bugetului vânzărilor,* întrucât aceste cheltuieli sunt dependente de vânzări.

Pentru întocmirea unui buget al activităţii comerciale raţional, se impune separarea cheltuielilor de desfacere în funcţie de variabilitatea lor faţă de volumul activităţii de desfacere:

- cheltuieli variabile de desfacere:
  - ➢ salarii şi celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor ale distribuitorilor;
  - ➢ cheltuieli de transport;
  - ➢ cheltuieli cu ambalajele;
  - ➢ comisioanele reprezentaţilor comerciali etc.;
- cheltuieli fixe de desfacere:
  - ➢ salarii şi celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor ale personalului de supravegherea spaţiilor comerciale;
  - ➢ amortizarea, iluminatul, chiria, asigurarea, întreţinerea spaţiilor comerciale,
  - ➢ publicitatea;
  - ➢ cheltuieli cu deplasările etc.;
- cheltuieli mixte de desfacere:
  - ➢ salarii şi celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor ale personalului departamentului comercial al întreprinderi;
  - ➢ cheltuieli legate de service-ul post-vânzare oferit de întreprindere etc., ţinând cont, totodată, şi de caracterul direct şi indirect al cheltuielilor.

Fiecare întreprindere abordează într-o manieră proprie elaborarea bugetului activităţi comerciale întrucât poate avea categorii şi structuri de cheltuieli de desfacere caracteristice activităţii desfăşurate. În acelaşi timp, întreprinderea ia opţiuni proprii legate de întocmirea separată a bugetului

activităţii comerciale sau întocmirea unui *buget* reunit *al vânzărilor şi activităţii comerciale.*

Macheta bugetului activităţii comerciale se prezintă ca în tabelul nr.4:

| Nr. crt | SPECIFICAŢIE | NIVEL | |
|---|---|---|---|
| | | Efectiv, an precedent | Conform bugetului |
| 0 | 1. | 2. | 3. |
| I | INDICATORI | X | X |
| 1.<br>2. | Cheltuieli la 1000 lei venituri din exploatare<br>Coeficientul de cheltuieli de desfacere | | |
| II. | CHELTUIELI | X | X |
| 1<br>2. | Cheltuielile perioadei precedentei<br>1.1.Soldul cheltuielilor de desfacere la începutul perioadei<br>Cheltuielile perioadei curente<br>2.1. Cheltuieli de desfacere la intern<br>2.1.1.Cheltuieli de transport şi manipulare<br>2.1.2. Cheltuieli de ambalare<br>2.1.3. Cheltuieli de publicitate şi reclamă<br>2.1.4. Alte cheltuieli de desfacere<br>2.2. Cheltuieli de desfacere la export<br>2.2.1. Cheltuieli de transport pe parcurs intern, manipulare, depozitare, sortare, recondiţionare şi vămuire<br>2.2.2. Perisabilităţi normate<br>2.2.3. Alte cheltuieli de circulaţie la export | | |
| III. | DECONTAREA CHELTUIELILOR | X | X |
| 1.<br>2. | Producţia marfă obţinută evaluată la cost de producţie plus cota de cheltuieli generale de administraţie<br>Soldul cheltuielilor de desfacere la sfârşitul perioadei | | |

**Tabelul nr.4**: *Bugetul activităţii comerciale*

## *II.5.3. Bugetul de producţie*

Bugetul de producţie este, în esenţă, un plan detaliat prin care se stabilesc produsele ce trebuie fabricate sau serviciile ce trebuie prestate pentru a asigura realizarea bugetului vânzărilor şi nevoile de stocuri finale. Desigur, sunt şi produse la care nu se cer stocuri finale, caz în care nivelul producţiei se stabileşte în funcţie de cererea pieţei, punctul de plecare constituindu-l volumul previzionat al vânzărilor.

Este posibil ca la anumite produse/servicii să apară cerere pe parcursul perioadei. În acest caz se impune, tot mai mult, necesitatea constituirii de stocuri finale. În primă abordare, bugetul de producţie trebuie să asigure realizarea programului vânzărilor.

Dacă întreprinderea lucrează pe stoc, cantitatea de fabricat/prestat previzionată pentru fiecare produs/serviciu se determină astfel:

$$Q_{F_i} = Q_{V_i} - S_{I_i} + S_{Fi} \text{ , în care:}$$

$Q_{F_i}$ - cantitatea de fabricat din produsul "i";

$Q_{V_i}$ - cantitatea de vândut din produsul "i";

$S_{I_i}$ - stocul iniţal al producţiei "i";

$S_{F_i}$ - stocul final al produsului"i".

Deşi, la elaborarea bugetului vânzărilor, s-a făcut precizarea corelării acestora cu potenţialul tehnic şi uman al întreprinderii, se impune accentuarea acesteea în sensul că previziunile privind producţia ţin cont de potenţialul tehnic şi uman existent folosit în condiţii normale şi de posibilităţile dezvoltării acestui potenţial în decursul perioadei, având în vedere şi restricţiile legate de caracterul limitat al unor resurse, de capacităţile de producţie considerate nemodificabile pe termen scurt, de faptul că anumite categorii de costuri de producţie nu pot fi depăşite, de respectarea anumitor termene de livrare, de maximizare a profitului etc.

Pentru realizarea bugetării producţiei se pot utiliza diferite metode:

- programarea liniară;
- metoda PERT;
- optimizarea stocurilor;

- programe informatice de programare optimă a producţiei;
- programe de consumuri de materii prime şi de utilizare a personalului etc.

În final, bugetul de producţie poate lua forma din tabelul nr.5:

Antetul

BUGETUL DE PRODUCŢIE
Semestrul I, Anul N+1

| ***Programarea producţiei*** | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Produsul | Total | Trim. I. | Trim.II. | |
| | SI | | | |
| A<br>:<br>Total | 606<br>: | 300<br>: | 306<br>: | |

| ***Programarea producţiei pe trim.I.*** | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Produsul | Total Trim I | Ianuare | Februarie | Martie |
| A<br>:<br>Total | 300<br>: | 99<br>: | 100<br>: | 101<br>: |

**Tabelul nr.5:** *Bugetul de producţie*

Notă: Datele sunt preluate din bugetul vânzărilor.

Bugetul de producţie se elaborează la nivel de întreprindere şi pe centre de costuri, precum şi pe perioade de timp (an, semeste, trimestre, luni etc.).

Bugetarea producţiei pe centre de costuri rezultă din necesitatea determinării cheltuielilor corespunzătoare nivelului de actictivitate stabilit în urma previziunii pentru fiecare centru în parte.

Bugetarea producţiei pe perioade de timp este determinată de necesitatea verificării modului în care se asigură respectarea corelaţiei dintre producţia previzionată cu vânzările prestabilite pentru exerciţiul financiar în cauză.

Odată previzionate cantităţile pentru producţie, ele pot fi trecute în bugete fie numai cantitativ, fie cantitativ-valoric.

Deşi punctul de plecare în elaborarea bugetului producţiei îl constituie bugetul vânzărilor, producţia adaptându-se la vânzări,

întreprinderile trebuie să determine în ce măsură programul vânzărilor poate fi adaptat programului producţiei.

### *II. 5.4. Bugetul costurilor de producţie*

După elaborarea" Bugetului de producţie", în strânsă corelaţie cu "Bugetul vânzărilor", are loc previzionarea costurilor de producţie corespunzătoare prin intermediul "Bugetului costurilor de producţie".

Bugetul costurilor de producţie are rolul de a previziona costurile de exploatare pe centre de costuri şi pe purtători de costuri, cu identificarea cheltuielilor directe pe produs/serviciu (materiale, manoperă, alte cheltuieli directe) şi a cheltuielilor indirecte de producţie (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor, cheltuieli generale ale secţiei), precum şi gruparea cheltuielilor în variabile şi fixe.

În realizarea procesului de bugetare a costurilor de producţie se au în vedere, aşadar, structura organizatorică a întreprinderii, până chiar la nivelul locurilor de muncă şi clasificarea cheltuielilor, în directe şi indirecte, în variabile şi fixe.

Bugetul costurilor de producţie poate include toate cheltuielile de producţie (directe şi indirecte) sau numai cheltuielile directe, cele indirecte urmând a fi bugetate prin " *Bugetul cheltuielilor indirecte de producţie"*.

Bugetul costurilor de producţie, se întocmeşte pe articole de calculaţie şi cuprinde:

- cheltuieli ale perioadei precedente;
- cheltuieli ale perioadei curente;
- cheltuieli primite prin decontare de la alte centre de costuri.

*Cheltuielile perioadei precedente* reprezintă valoarea producţiei în curs de execuţie (producţia neterminată) la începutul perioadei şi se preia din bugetul perioadei de gestiune precedente.

*Cheltuielile curente* sunt cheltuielile identificate pentru obţinerea producţiei în perioada de bugetare.

*Cheltuielile primite prin decontare* sunt trecute direct la categoriile de cheltuieli indirecte de producţie corespunzătoare conţinutului lor economic, neregăsindu-se ca o poziţie distinctă în cadrul bugetului.

***Costurile cu materiile prime şi materialele consumabile directe*** se determină pe baza standardelor tehnice (normelor de consum specific) de consum şi a standardelor valorice (preţurile unitare), în funcţie de bugetul cantitativ al producţiei.

*Normele de consum specific* sunt stabilite pe feluri de materii prime şi materiale consumabile, pe fiecare produs şi pe fiecare loc de consum.

*Preţurile unitare* ajută la evaluarea materiilor prime şi materialelor consumabile.

La nivelul secţiei de producţie se previzionează *totalul cheltuielilor cu materiile prime şi materialele directe:*

$$Chm_i = \sum Cs_{ij} \cdot P_{ij} \cdot Q_f \text{ , în care :}$$

Chm – cheltuielile cu materiile prime şi materialele directe;

Cs – consumul standard (specific);

P – preţul unitar (standard) al materiilor prime şi materialelor directe;

$Q_f$ – cantitatea prevăzută în "Bugetul de producţie" a se fabrica;

i – centrul de cheltuieli/secţia de producţie (i=1, $\overline{n}$ ).

J – feluri de materii prime şi materiale directe (j=1, $\overline{m}$ ).

***Costurile cu salariile directe*** se determină pe baza normelor de muncă (timpului normat) şi a tarifelor de salarizare, în funcţie de bugetul cantitativ al producţiei.

*Timpul normat (norma de muncă)* reprezintă consumul necesar de muncă pentru realizarea unui produs/serviciu de către un executant cu calificare corespunzătoare şi responsabilitate morală, în condiţii tehnice şi organizatorice date.

*Tarifele de salarizare* se stabilesc în funcţie de legislaţia muncii, forma de salarizare, nivelul de calificare etc.

*Costurile cu salariile* se stabilesc prin ponderarea salariilor pe unitatea de produs cu cantitatea previzionată din fiecare produs.

***Costurile indirecte de producţie*** sunt urmărite pe structuri organizatorice, iar în cadrul lor, pe grupe de cheltuieli (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi cheltuieli generale ale secţiei) şi pe feluri de cheltuieli.

Bugetarea costurilor indirecte de producţie presupune o serie de particularităţi care ţin de imposibilitatea normării lor. De aceea, fundamentarea costurilor indirecte are la bază alte metode decât costurile directe.

Nota: Bugetarea costurilor indirecte de producţie face obiectul unui paragraf distinct.

De reţinut faptul că, odată previzionate, costurile indirecte de producţie sunt repartizate asupra centrelor de costuri operaţionale. Prin urmare, în cadrul bugetului nu vor exista poziţii corespunzătoare soldurilor de la începutul şi sfârşitul perioadei.

*Cheltuielile primite prin decontare* de la alte centre de costuri sunt trecute direct la categoriile de cheltuieli indirecte de producţie coresunzătoare conţinutului lor economic, neregăsindu-se ca o poziţie distinctă în cadrul bugetului.

*Repartizarea cheltuielilor generale ale secţiei* are loc folosind ca baze de repartizare fie manopera directă, fie costurile materiale directe, fie totalul cheltuielilor directe.

Odată clarificate aceste probleme, se poate trece la elaborarea "Bugetului costurilor de producţie", a cărui formă poate fi cea din tabelul nr.6:

Antetul

BUGETUL COSTURILOR DE PRODUCŢIE
Anul N

| Nr.crt. | Specificaţie | Nivel | |
|---|---|---|---|
| | | Efectiv an precedent | Conform bugetului |
| 0 | 1 | 2 | 3 |
| I | CHELTUIELI | | |
| 1. | Cheltuielile periodice precedente<br>1.1. Valoarea producţiei în curs de execuţie la începutul perioadei | | |
| 2. | Cheltuielile perioadei curente<br>2.1. Materii prime şi materiale directe<br>2.2.Semifabricate din producţia proprie<br>2.3.Materialele recuperabile (se scad)<br>2.4. Salarii directe<br>2.5.Protecţie socială şi asigurări sociale directe<br>2.6.Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor<br>2.7.Cheltuieli generale ale secţiei | | |
| II. | DECONTAREA CHELTUIELILOR | | |
| 1. | Producţia marfă obţinută evaluată la cost standard | | |
| 2. | Producţia decontată altor centre, evaluată la cost standard | | |
| 3. | Valoarea producţiei în curs de execuţiei la sfârşitul perioadei | | |

**Tabelul nr.6:** *Bugetul costurilor de produţie*

### *II.5.5. Bugetul aprovizionărilor*

Bugetul aprovizionărilor previzionează detaliat ritmicitatea aprovizionării cu materii prime şi materiale pentru a se putea realiza bugetul de producţie şi, în final, cel al vânzărilor.

Pentru asigurarea unui buget raţional al aprovizionărilor se au în vedere:

- evitarea oricăror întreruperi sau perturbări în derularea producţiei şi vânzărilor;
- administrarea unui stoc optim pentru a asigura aprovizionări prin diminuarea imobilizărilor de fonduri.

Elaborarea bugetului aprovizionărilor porneşte de la previziunile atât ale consumurilor de materii prime şi materiale, cât şi ale necesarului de aprovizionat.

Previziunile consumurilor de materii prime şi materiale şi previziunile necesarului de aprovizionat se pot prezenta separat sau pe acelaşi document.

Consumurile previzionate permit previzionarea materiilor prime şi materialelor de achiziţionat, în unităţi fizice.

Un posibil model al bugetului aprovizionărilor se prezintă în tabelul nr.7:

Antetul

BUGETUL APROVIZIONĂRILOR

Anul N

| Produsul : A | Volumul producţiei bugetate | | | |
|---|---|---|---|---|
| | Model $A_1$ | Model $A_2$ | Model $A_3$ | Total |
| I. ***Consumul de materiale directe*** ($M_i$)<br>$M_1$<br>$M_2$<br>:<br>$M_i$<br>:<br>$M_n$ | | | | |
| Total | | | | |

***II. Detalierea aprovizionărilor pentru consumuri, pe perioade:***

| | Trim I. | Trim II. | Trim. III. | Trim.IV | Total |
|---|---|---|---|---|---|
| Materiale directe<br>Materiale indirecte:<br>-indirecte de producţie<br>-generale de administraţie<br>-de desfacere | | | | | |

***III. Detalierea aprovizionăriilor de materii prime şi materiale directe pentru consum în trimestrul I*** ($M_i$)

Volumul produţiei bugetate

| | Model $A_1$ | Model $A_2$ | Model $A_3$ | Total |
|---|---|---|---|---|
| $M_1$<br>$M_2$<br>:<br>$M_i$<br>$M_n$ | | | | |
| Total | | | | |

**Tabelul nr.7**: *Bugetul aprovizionărilor*

Volumul producţiei bugetate, în unităţi fizice, sunt preluate din bugetul producţiei.

Pornind de la bugetul aprovizionărilor, se previzionează costurile funcţiei de aprovizionare a întreprinderii, elaborându-se bugetul activităţii de aprovizionare, care poate avea forma din tabelul nr.8:

Antet

BUGETUL ACTIVITĂŢII DE APROVIZIONARE
Anul N

| Nr.crt. | Specificaţie | Nivel | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Trim.I | Trim.II | Trim.III | Trim IV. | Total |
| 1. | Volumul aprovizionărilor<br>Produsul A<br>…….. | | | | | |
| 2. | Cheltuieli de marketing | | | | | |
| 3. | Cheltuieli cu personalul:<br>• Salarii<br>• Asigurări sociale<br>• Protecţie socială<br>• Delegări şi deplasări | | | | | |
| 4. | Materiale consumabile | | | | | |
| 5. | Cheltuieli de depozitare<br>• Amortizare<br>• Chirii<br>• Asigurări<br>• Transport | | | | | |
| 6. | Total cheltuieli (2+3+4+5):<br>• Variabile<br>• Fixe | | | | | |

**Tabelul nr.8:** – *Bugetul activităţii de aprovizionare*

## *II.5.6. Bugetul resurselor umane*

Acest buget prezintă, în detaliu, previziunile privind necesarul de muncă şi costurile aferente acesteia, pe o perioadă de timp. Este vorba de costurile cu salariile.

Pentru aceasta se programează orele de muncă şi tarifele de muncă, pe fiecare operaţie, pe produse/servicii. În consecinţă, se porneşte de la proviziunea producţiei, se apelează la normele de muncă şi la tarifele de salarizare.Timpul de muncă necesar pentru executarea unei unităţi de produs, ponderat cu numărul de produse previzionate, rezultă necesarul orelor de muncă pentru bugetul resurselor umane (timpul total de muncă).

Timpul total de muncă, exprimat în ore, ponderat cu tarifele orare, dau previziunea bugetară a cheltuielilor cu resursele umane.

Previziunile privind orele de muncă şi tarifele orare se pot prezenta pe documente diferite sau pe acelaşi document.

Se impune precizarea că managementul întreprinderii decide dacă, în cadrul acestui buget, se includ toate cheltuielile aferente forţei de muncă, adică atât manopera directă cât şi manopera indirectă, sau manopera indirectă să fie previzionată prin bugetul cheltuielilor indirecte de producţie, bugetul cheltuielilor generale de administraţie şi bugetul activităţii comerciale.

Alte detalii legate de costurile cu salariile au fost prezentate la paragraful "Bugetul costurilor de producţie".

Un posibil model de "Buget al resurselor umane" se prezintă tabelul nr.9:

Antetul

BUGETUL RESURSELOR UMANE

Anul N

| Programarea orelor şi tarifelor de muncă, produsul A | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Modelul | Operaţia 1 | | Operaţia 2 | | ..... |
| $A_1$ | Ore/unitate | Tarif | Ore/unitate | Tarif | |
| : | | | | | |

Manoperă directă (u.m.):

| Modelul | Trim I | Trim.II | Trim.III | Trim.V | Total |
|---|---|---|---|---|---|
| $A_1$ | | | | | |
| : | | | | | |
| Total | | | | | |

**Tabelul nr.9**: *Bugetul resurselor umane*

## II.5.7. Bugetul cheltuielilor indirecte de producţie

Dacă "Bugetul costurilor de producţie" nu cuprinde şi costurile indirecte de producţie, atunci are loc întocmirea separată a "Bugetului costurilor indirecte de producţie".

Bugetul costurilor indirecte de producţie are rolul de a previziona cheltuielile indirecte de producţie, pe centre de costuri, pe grupe de cheltuieli, ţinându-se cont de comportamentul cheltuielilor faţă de volumul activităţii, adică cheltuieli variabile şi cheltuieli fixe.

Costurile indirecte de producţie cuprind atât cheltuielile proprii ale centrului de costuri, cât şi costul prestaţiilor primite prin decontare de la alte centre de costuri.

Datorită caracterului lor complex, bugetarea costurilor indirecte de producţie comportă anumite particularităţi derivate din imposibilitatea normării şi fundamentării lor pe baza de standarde şi de calcule tehnico-economice.

Totuşi, există metode de bugetare a costurilor indirecte de producţie şi anume: metoda globală şi metoda analitică.

Metoda globală presupune stabilirea cheltuielilor indirecte sub formă globală, pe locuri de cheltuieli, în funcţie de:

- cheltuielile medii determinate pe baza datelor din perioada de gestiune anterioare (pe mai mulţi ani). Aceste cheltuieli sunt analizate dacă sunt realiste şi stimulative în funcţie de bugetul de producţie;
- cheltuielile la nivelul bugetat din anul precedent. Aceste cheltuieli sunt luate în considerare atunci când nu există date pe mai mulţi ani sau, când ele există, nu sunt concludente datorită modificărilor esenţiale ale condiţiilor de desfăşurare a activităţii, sau datorită unor aspecte de conjunctură economică.

*Metoda analitică* presupune stabilirea unui nivel bugetat al cheltuielilor indirecte pe centre de costuri şi pe feluri de cheltuieli:

- în cazul cheltuielilor indirecte variabile, se procedează în mod similar cheltuielilor directe, dacă există posibilitatea determinării lor pe bază de calcule sau prin corelare cu producţia bugetată;
- în cazul cheltuielilor fixe, se procedează în funcţie de conţinutul acestora.

De exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea se determină conform regimului de amortizare;
- cheltuielile cu materialele de întreţinere şi curăţenie se determină în raport cu suprafaţa spaţiilor, normativele de întreţinere şi preţul previzionat al materialelor;
- cheltuielile cu impozitele şi taxele se iau în considerare la nivelul anului anterior, dacă nu apar modificări.

Costurile indirecte de producţie sunt urmărite pe centre de costuri, iar în cadrul lor, pe grupe de cheltuieli, (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi cheltuieli generale ale secţiei) şi pe feluri de cheltuieli.

Odată previzionate, costurile indirecte de producţie sunt repartizate asupra centrelor de costuri operaţionale. Prin urmare, în cadrul bugetului de costuri indirecte de producţie nu vor exista poziţii corespunzătoare soldurilor de la începutul şi sfârşitul perioadei.

Cheltuielile primite prin decontare de la alte centre de costuri sunt trecute direct la categoriile de cheltuieli indirecte de producţie corespunzătoare conţinutului lor economic, neregăsindu-se ca o poziţie distinctă în cadrul bugetului.

Repartizarea cheltuielilor generale ale secţiei are loc, folosind ca baze de repartizare, fie manopera directă, fie costurile materiale directe, fie totalul cheltuielilor directe.

Cota de cheltuieli generale ale secţiei ce revine unui centru operaţional de costuri se determină astfel:

$$Cj = bj \times K_{CGS} \text{ , dar:}$$

$$K_{CGS} = \frac{\sum_{CGSr}}{\sum_{j=1}^{n} bj}, \text{ în care:}$$

Cj – cota de cheltuieli ce revine centrului de costuri "j";
Bj – baza de repartizare aleasă aferentă centrului "j";
$K_{CGS}$ – coeficientul de repartizare a cheltuielilor generale ale secţiei;
CGSr – cheltuielile generale ale secţiei de repartizat;
n – numărul de centre operaţionale de costuri.

Macheta "Bugetului cheltuielilor indirecte de producţie" se poate prezenta în tabelul nr.10:

Antetul

BUGETUL CHELTUIELILOR INDIRECTE DE PRODUCŢIE

Anul N

| Specificaţie | Nivel (u.m) | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Trim.I | Trim.II | Trim.III | Trim.IV | Total |
| CHELTUIELI INDIRECTE | | | | | |
| Materiale | | | | | |
| Salarii | | | | | |
| Asigurări şi protecţie socială | | | | | |
| Energie | | | | | |
| Combustibil | | | | | |
| Apă | | | | | |
| Impozite şi taxe | | | | | |
| Asigurări | | | | | |
| Amortizare | | | | | |
| Chirii | | | | | |
| Reparaţii curente şi capitale | | | | | |
| Alte cheltuieli | | | | | |
| TOTAL | | | | | |

**Tabelul nr.10**: *Bugetul cheltuielilor indirecte de producţie*

### *II.5.8. Bugetul cheltuielilor generale de administraţie*

Bugetul cheltuielilor generale de administraţie are rolul de a previziona detaliat cheltuielile impuse de desfăşurarea activităţii generale ale administraţie a intreprinderii.

Cheltuielile generale de administraţie nu au legătură directă cu procesul de producţie, dar contribuie indirect la desfăşurarea normală a acestuia şi sunt ocazionate de existenţa compartimentelor funcţionale ale întreprinderii: management general, contabilitate, personal (resurse umane), juridic, informatică, control al calităţii, financiar, planificare strategică şi control de gestiune, cercetare, audit etc.

Costurile administraţiei generale sunt, de regulă, costuri fixe, dar au un caracter complex întrucât ele ţin de gradul înalt de calificare a

personalului, diferenţa culturală dintre manageri şi operatori etc., factori care trebuie luaţi în considerare la bugetarea acestor costuri.

În consecinţă, bugetarea cheltuielilor generale de administraţie nu este uşor de realizat practic, tocmai datorită complexităţii lor. Nu se poate aprecia cu justeţe utilitatea lor reală, fiind greu de controlat şi cuantificat. Poate şi din acest motiv, aceste costuri au o tendinţă naturală de creştere, provocând îngrijorări în rândul managerilor şi generând preocupări de raţionalizare a lor.

Pentru raţionalizarea cheltuielilor generale de administraţie se folosesc diverse tehnici, cele mai recomandate fiind:

- *bugetarea pe bază zero* (zero-Based Budgeting) ce presupune reconstrucţia administraţiei pornind de la "zero"(baza nulă), adică elaborarea fiecărui buget anual al acestor cheltuieli are loc ca şi cum nu ar avea un istoric;
- *analiza valorii* cheltuielilor generale de administraţie ce presupune cercetarea tuturor activităţilor ce generează astfel de cheltuieli, în vederea efectuării de reduceri ale acestora, fără riscuri. Altfel spus, diminuarea cheltuielilor prin reconcilierea valorii activităţilor.

Bugetul cheltuielilor generale de administraţie poate lua forma din tabelul nr.11:

Antetul

BUGETUL CHELTUIELILOR GENERALE DE ADMINISTRAŢIE
Anul N

| Nr.crt. | | Specificaţie | Nivel | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Trim.1 | Trim.2 | Trim.3 | Trim.4 | Total |
| 0 | | 1. | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| I | | INDICATORI | | | | | |
| | 1. | Cheltuieli /1000 lei venituri din exploatare | | | | | |
| | 2. | Coeficientul de cheltuieli generale de administraţie | | | | | |
| | 3. | Fondul de salarii total | | | | | |
| II. | | CHELTUIELI GENERALE DE ADMINISTRAŢIE | | | | | |
| 1. | | Cheltuieli de interes general | | | | | |
| | 1.1. | Salarii şi contribuţii aferente | | | | | |
| | 1.2. | Amortizarea M.F. de interes general | | | | | |
| | 1.3. | Protecţia muncii | | | | | |
| | 1.4. | Dobânzi | | | | | |
| | : | | | | | | |
| | 1.n | Alte cheltuieli generale de administraţie | | | | | |
| 2. | | Cheltuieli administrativ-gospodăreşti | | | | | |
| | 2.1. | Furnituri de birou | | | | | |
| | 2.2. | Abonamente şi publicaţii | | | | | |
| | 2.3. | P.T.T.R. | | | | | |
| | 2.4. | Delegări, deplasări, detaşări | | | | | |
| | 2.5. | Materiale întreţinere şi curăţenie | | | | | |
| | 2.6. | Reparaţii curente | | | | | |
| | 2.7. | Reparaţii capitale | | | | | |
| | 2.8. | Încălzire | | | | | |
| | 2.9. | Energie electrică | | | | | |
| | 2.10. | Apă, canal, salubritate | | | | | |
| | : | | | | | | |
| | 2.n. | Alte cheltuieli de întreţinere şi gospodărire | | | | | |

**Tabelul nr.11**: *Bugetul cheltuielilor generale de administraţie*

## *II. 5.9. Bugetul general al costurilor de producție al întreprinderii*

Pe baza datelor fundamentate prin bugetele: activități comerciale, costurilor de producție, cheltuielilor indirecte de producție şi cheltuielilor generale de administrație se întocmeşte " Bugetul general al costurilor de producție", al cărui formă se prezintă, simplificat, ca în tabelul nr.1

Antetul

BUGETUL GENERAL AL COSTURILOR DE PRODUCȚIE

Anul N.

| Nr. crt. | Specificație | Nivel | |
|---|---|---|---|
| | | Efectiv an precedent | Cf. bugetului |
| 1. | Bugetul costurilor de producție | | |
| 2. | Bugetul cheltuielilor indirecte de producție | | |
| 3. | Bugetul cheltuielilor generale de administrație | | |
| 4. | Bugetul cheltuielilor de desfacere | | |
| | Total | | |

**Tabelul nr.11**: *Bugetul general al costurilor de producție*

## *II. 5.10. Bugetul de investiții*

Bugetul de investiții, cunoscut şi sub numele de *Bugetul cheltuielilor de capital,* prezintă, detaliat, previziunile primului an din planul plurianual de investiții. La nivelul întreprinderii se întocmeşte un plan de investiții plurianual. Pentru primul an al planului plurianual se întocmeşte bugetul de investiții.

Decizia de investire este foarte importantă, deoarece presupune imobilizarea de sume însemnate pe termen lung.

Bugetele de investiții pot fi realizate dacă există susținere financiară. În consecință, bugetul de investiții trebuie să conțină şi necesarul de finanțare şi sursele de finanțare (fonduri proprii, capitaluri împrumutate etc.).

O formă simplificată a bugetului de investiții se prezintă ca în tabelul nr.12:

| Antetul<br>BUGETUL DE INVESTIȚII<br>Anul N. | |
|---|---|
| Denumirea investiției | Nivel |
| ***Construcție administrativă*** | |
| Preț de achiziție | |
| Durata normală de funcționare | |
| Metoda de amortizare | |
| Finanțarea | |
| | |
| ***Linie de montaj*** | |
| Preț de achiziție | |
| Durata normală de funcționare | |
| Metoda de amortizare | |
| Finanțarea | |
| : | |
| : | |

**Tabelul nr.12**: *Bugetul de investiții*

## *II. 5.11. Bugetele de sinteză*

După elaborarea bugetelor periodice are loc fundamentarea bugetelor de sinteză:

- bugetul de trezorerie;
- bugetul contului de rezultate previzional;
- bugetul bilanțului previzional.

***Bugetul de trezorerie*** are rolul de a previziona intrările şi ieşirile de lichidități, adică încasările şi plățile pentru o perioadă de timp determinată. El rezultă din alte bugete şi exprimă, în încasări şi plăți, toate bugetele întreprinderii, ceea ce va garanta solvabilitatea şi echilibrul fluxurilor monetare.

Bugetul de trezorerie poate fi:

- lunar, prin care se urmărește graficul zilnic al încasărilor şi plăților, cu scadențe semidecadale, decadale şi chenzinale.
- trimestrial, prin care urmărește optimizarea finanțării pe termen scurt, cu scadențe lunare şi mai mari de o lună;

- anual, prin care se urmăreşte profitul anual al trezoreriei, cu scadențe la încasări şi plăți trimestriale sau mai mari.

***Bugetul contului de rezultate previzional*** prin care se sintetizează fluxurile de cheltuieli şi venituri proiectate a fi angajate în rețeaua de bugete.

Veniturile şi cheltuielile care se găsesc în contul de rezultate previzional pot fi clasificate după natura sau după destinațialor.

***Bugetul bilanțului previzional*** evidențiază echilibrul financiar al întreprinderii prin previzionarea poziției financiare, a raportului dintre active şi capitaluri proprii şi datorii.

### *II.5.12. Bugetarea cheltuielilor şi veniturilor întreprinderilor cu capital de stat*

Întreprinderile cu capital de stat – societățile şi regiile autonome – sunt obligate ca, anual, să-şi întocmească bugete de venituri şi cheltuieli pentru cunoaşterea rezultatelor şi furnizarea informațiilor confidențiale necesare fundamentării deciziilor manageriale[85].

Bugetul de venituri şi cheltuieli are rolul de a previziona veniturile şi de a limita cheltuielile impuse de obținerea acestor venituri, din cadrul unei activități date.

Bugetul de venituri şi cheltuieli se defalcă pe trimestre şi cuprinde următoarele componente standardizate[86]:

- Bugetul activității generale;
- Bugetul activității de trezorerie;
- Împrumuturi garantate de stat;
- Principalii indicatori economico-financiari.

---

[85] **Normele metodologice** privind întocmirea bugetelor de venituri şi cheltuieli de către agenții economici, aprobate prin OMFP nr. 616/2000, M. Of. Nr.286/26.06.2000.

[86] **OMFP.nr. 616/04.05.2000** pentru aprobarea normelor metodologice privind întocmirea bugetului de venituri și cheltuieli de către agenții economici, MOf. Nr.286/26.06.2000.

## *II. 5.12.1. Bugetul activităţii generale*

Această componentă a bugetului de venituri şi cheltuieli are rolul de a previziona veniturile, cheltuielile şi rezultatele unui exerciţiu financiar, comparativ cu realizările sau previziunile exerciţiului financiar precedent, având următoarea structură standardizată (anexa nr.1.)

**Anexa Nr.1.**

AUTORITATEA ADMINISTRAŢIEI PUBLICE
CENTRALE SAU LOCALE.....
Agentul economic.....
Sediul/adresa.....
Codul/fiscal.....

**BUGETUL ACTIVITĂŢII GENERALE**
**Cod 01**

-lei-

| Indicatori | Nr. rând | Preliminari/realizat în anul precedent | Prevederile anului curent TOTAL | din care | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Trim I. | Trim II | Trim III | Trim. IV |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| I.VENITURILE TOTALE, din care: (rd. 02+rd.12+rd.13) | 01 | | | | | | |
| 1.Venituri din exploatare, total, din care: | 02 | | | | | | |
| a). Venituri din activitate de bază | 03 | | | | | | |
| b). Venituri din alte activităţi | 04 | | | | | | |
| c). Venituri din surse bugetare din care; | 05 | | | | | | |
| -Subvenţii pentru produs şi activităţii | 06 | | | | | | |
| -Subvenţii pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi de tarif | 07 | | | | | | |
| -transferuri | 08 | | | | | | |
| -prime acordate de la bugetul de stat | 09 | | | | | | |
| -alte sume primite de la bugetul de stat | 10 | | | | | | |
| -d).Venituri din fonduri speciale | 11 | | | | | | |
| 2.Venituri financiare | 12 | | | | | | |
| 3.Venituri extraordinari | 13 | | | | | | |
| II. CHELTUIELI TOTALE, din care (rd. 15 + rd.33+rd.34) | 14 | | | | | | |
| 1 Cheltuieli pentru expolatare, total, din care: | 15 | | | | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| a)Cheltuieli materiale | 16 | | | | | | |
| b) cheltuieli cu personalul, din care :<br>salarii brute<br>contribuţie la asigurările sociale de stat<br>ajutor de şomaj<br>contribuţie la asigurările sociale de sănătate, conform Legii 145/1997<br>alte cheltuieli cu personalul | 17<br>18<br>19<br>20<br>21<br>22 | | | | | | |
| c) Cheltuieli de exploatare privind amortizarea şi provizioanele | 23 | | | | | | |
| d) Cheltuieli prevăzute de legea bugetului de stat, din care:<br>-transferuri şi subvenţii | 24<br>25 | | | | | | |
| e)Cheltuieli de protocol | 26 | | | | | | |
| f)Cheltuieli de reclamă şi publicitate | 27 | | | | | | |
| g)Cheltuieli cu sponsorizarea | 28 | | | | | | |
| h)Tichete de masă | 29 | | | | | | |
| i)Alte cheltuieli din care:<br>-taxa pentru activitatea de exploatare a resurselor minerale<br>-redevenţa din concesionare bunurilor publice | 30<br>31<br>32 | | | | | | |
| 2.Cheltuieli financiare | 33 | | | | | | |
| III.REZULTAT BRUT (rd.01-rd..14)<br>Profit sau pierdere | 34 | | | | | | |
| IV.REZERVE LEGALE | 35 | | | | | | |
| V.ALTE CHELTUIELI DEDUCTIBILE STABILITE POTRIVIT LEGII | 36 | | | | | | |
| VI.ACOPERIREA PIERDERILOR DIN ANII PRECEDENŢI | 37 | | | | | | |
| VII.IMPOZIT PE PROFIT | 38 | | | | | | |
| VIII.PROFITUL DE REPARTIZAT, din care: | 39 | | | | | | |
| 1.Fondul de participare a salariaţilor la profit, din care:<br>-cota managerului la regii autonome | 40<br>41 | | | | | | |
| 2.Varsăminte la buget din profitul net al regiilor autonome şi al institutelor naţionale de cercetare dezvoltare | 42 | | | | | | |
| 3.Surse proprii de finanţare, din care:<br>-cota de participare la profit a | 43<br>44 | | | | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| administratorilor | | | | | | | |
| 4.Alte repartizări prevăzute de lege (denumirea şi baza legală), din care:<br>-cota managerului la societăţile comerciale<br>-dividende cuvenite statului<br>-dividente cuvenite altor acţionari | 45<br>46<br>47<br>48 | | | | | | |
| IX.SURSE DE FINANŢARE A INVESTIŢIILOR, din care: | 49 | | | | | | |
| 1.Surse proprii | 50 | | | | | | |
| 2.Alocaţii de la buget | 51 | | | | | | |
| 3.Credite bancare<br>-interne<br>-externe | 52<br>53<br>54 | | | | | | |
| 4.Alte surse | 55 | | | | | | |
| X.CHELTUIELI PENTRU INVESTIŢII, din care: | 56 | | | | | | |
| 1.Investiţii, inclusiv investiţii în curs la finele anului | 57 | | | | | | |
| 2.Rambursări de rate aferente creditelor pentru investiţii:<br>-interne<br>-externe | 58<br>59<br>60 | | | | | | |
| XI.ALTE REZERVE, din care: | 61 | | | | | | |
| -Rezerve statutare | 62 | | | | | | |
| -Alte rezerve (denumirea şi baza legală) | 63 | | | | | | |
| **Manager, Administrator, Director** | **Conducătorul compartimentului financiar contabil** | | | | | | |

Analizând structura "Bugetului activităţii generale", desprindem uşor concluzia că în ce priveşte col.3 "Realizat în anul precedent", acesta se poate elabora pe baza datelor din contabilitatea financiară a exerciţiului precedent. Cât priveşte col.4 "Prevederile anului curent", acestea se estimează global, în funcţie de indicele de modificare a volumului fizic al activităţii:

$$I_q = \frac{Q_1}{Q_0}$$ , în care:

$I_q$ – indicele de modificare a volumului fizic al activităţii;
$Q_1$ – volumul fizic al activităţii exerciţiului financiar curent;
$Q_0$ – volumul fizic al activităţii exerciţiului financiar precedent.

Acest procedeu de elaborare a "Bugetului activităţii generale" se aplică cu rezultate numai dacă [87]:

- ar exista o stabilitate absolută a activităţilor sortimentului producţiei, a condiţiilor tehnico-economice ale producţiei şi a preţurilor, ceea ce este puţin probabil din cauza conjucturilor economice, sociale şi politice;
- ar exista posibilităţi de exprimare, într-o singură unitate de măsură fizică, a întregii activităţi;
- ar exista posibilităţi de separare a cheltuielilor, în variabile şi fixe, urmând ca indicele de modificare a volumului fizic al activităţii să se aplice numai asupra veniturilor şi asupra cheltuielilor variabile.

Cum aplicarea acestui procedeu cu bune rezultate este doar ocazională, se apelează, cel mai frecvent, la alte procedee:

- procedeul ***corelaţiei interbugete***, care constă în elaborarea de bugete separate de venituri, respectiv, de cheltuieli, pe fiecare element de venit, respectiv de cheltuială din buget. Fiecare element de venit şi cheltuială se fundamentează funcţie de conţinutul, natura şi modalitatea de formare. Odată elaborate, bugetele separate de venituri, respectiv, de cheltuieli se centralizează, rezultând "Bugetul activităţii generale";
- procedeul ***centralizării bugetelor*** de venituri şi cheltuieli ale structurilor organizatorice. Aceasta presupune, ca primă fază, elaborarea bugetelor de venituri şi cheltuieli la nivelul fiecărei structuri organizatorice, pe aceeaşi structură a "Bugetului activităţii generale" şi, apoi, centralizarea, element cu element de venituri şi cheltuieli, până la nivelul întreprinderii;
- procedeul centralizării antecalculaţiilor şi preţurilor produselor, lucrărilor şi serviciilor care se pretează, îndeosebi pentru bugetarea veniturilor şi cheltuielilor din exploatare. Procedeul presupune:
  - în prima fază: estimarea preţurilor de vânzare şi a costurilor unitare, în structura veniturilor, respectiv, a cheltuielilor din exploatare;
  - în a doua fază: ponderarea, în structură, a preţurilor şi costurilor unitare cu volumul fizic al fiecărui produs, lucrare sau serviciu previzionat şi centralizarea în "Bugetul activităţii generale".

---

[87] **CÂRSTEA, G.,** Oprea, C., *Calculaţia costurilor*, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 1980, p.134 şi următoarele.

Urmărirea şi controlul execuţiei "Bugetului activităţii generale" nu se realizează eficient numai cu ajutorul contabilităţii financiare, ci şi cu ajutorul contabilităţii de gestiune, fapt ce impune o adaptare a acesteia la specificul procedeului preconizat a se utiliza în elaborarea acestuia, creindu-se astfel, baza comparabilă a previziunilor cu datele din contabilitatea financiară.

Iată că şi în acest caz apare, evident, rolul contabilităţii manageriale şi nu doar al contabilităţii financiare sau al contabilităţii de gestiune.

### *II.5.12.2. Bugetul activităţii de trezorie*

"Bugetul activităţii de trezorerie" prezintă, sintetic, resursele proprii, grupate în funcţie de provenienţa, precum şi destinaţia resurselor pe principalele activităţi care generează cheltuieli şi plăţi, având ca scop stabilirea modalităţilor de asigurare a echilibrului necesar desfăşurării normale a activităţii întreprinderii.

Bugetul activităţii de trezorerie oferă informaţii cu privire la:

- resursele proprii de finanţare de la începutul perioadei şi formate în cursul perioadei;
- necesarul de resurse şi destinaţia lor;
- execedentul/deficitul şi acoperirea deficitului.

Elaborarea bugetului activităţii de trezorerie serveşte la determinarea cash-flow-lui (fluxului de lichidităţi) pe o perioadă de un an (exerciţiu financiar), cu defalcarea pe trimestre şi presupune parcurgerea a două etape:

- previzionarea încasărilor şi plăţilor;
- determinarea şi acoperirea soldurilor de trezorerie care rezultă din compararea încasărilor şi plăţilor.

- Structura bugetului activităţilor de trezorerie are o formă
- standardizată (Anexa nr.2):

ANEXA Nr.2
AUTORITATEA ADMINISTRAŢIEI PUBLICE CENTRALE SAU LOCALE.....
Agentul economic.....
Sediul/adresa.....
Codul fiscal.....

**BUGETUL ACTIVITĂŢII DE TREZORERIE ( Determinarea cash-flow)**
**Cod 02** -lei-

| | | Explicaţii | Nr. rd. | Anul precedent | Total an curent | Din care, previziuni: | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | TrimI | Trim.II | Trim.III. | Trim.IV |
| 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| | + | FLUXURI DIN ACTIVITATEA DE EXPLOATARE<br>Profit net | 01 | | | | | | |
| | - | Repartizarea profitului | 02 | | | | | | |
| | + | Cheltuieli cu amortizările | 03 | | | | | | |
| | - | Stocuri | 04 | | | | | | |
| | - | Creanţe | 05 | | | | | | |
| | - | Cheltuieli în avans | 06 | | | | | | |
| | + | Datorii sub un an<br>Împrumuturi pe termen scurt | 07 | | | | | | |
| | + | Provizioane | 08 | | | | | | |
| | + | Venituri în avans | 09 | | | | | | |
| | + | Sume de realizat într-o perioadă de până la un an | 10 | | | | | | |
| | + | Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an | 11 | | | | | | |
| A | = | Total fluxuri din exploatare | | | | | | | |
| | - | FLUXURI DIN ACTIVITATEA DE INVESTIŢII<br>Imobilizări totale+Cheltuieli cu amortizările | 12 | | | | | | |
| | + | Venituri din vânzări de active | 13 | | | | | | |
| | + | Subvenţii pentru investiţii | 14 | | | | | | |
| B | = | Total fluxuri din investiţii | | | | | | | |
| | + | FLUXURI DIN ACTIVITATEA DE FINANŢARE<br>Capital social | 15 | | | | | | |
| | + | Prime de capital | 16 | | | | | | |
| | + | Rezerve din reevaluare | 17 | | | | | | |
| | + | Rezerve | 18 | | | | | | |
| | - | Acţiuni proprii | 19 | | | | | | |
| | + | Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii | 20 | | | | | | |
| | - | Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii | 21 | | | | | | |
| | + | Profit reportat | 22 | | | | | | |
| | - | Pierdere reportată | 23 | | | | | | |
| | + | Patrimoniu public | 24 | | | | | | |
| C | = | Total fluxuri din finanţare | | | | | | | |
| | | Total fluxuri de numerar =A+B+C | | | | | | | |
| | | **Manager, Administrator, Director** | | | **Conducătorul compartimentului financiar contabil** | | | | |

Fluxurile financiare ale perioadei de gestiune sunt determinate de veniturile şi cheltuielile perioadei:

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Incasările perioadei (Ip) | = | Soldul creanţelor iniţiale (SCo) | + | Veniturile previzionate ale perioadei (Vp) | – | Creanţe finale ($SC_1$) |
| Plăţile perioadei (Pp) | = | Soldul datoriilor iniţiale (SDo) | + | Cheltuielile previzionate ale perioadei (Cp) | – | Datorii finale ($SD_1$) |

Încasările şi plăţile perioadei (Ip şi Pp) reprezintă bugetul activităţii de trezorerie.

Soldul creanţelor iniţiale şi soldul datoriilor iniţiale (SCo şi SDo) sunt preluate din ***bilanţul de deschidere*** al exerciţiului.

Veniturile şi cheltuielile previzionate ale perioadei (Vp şi Cp) sunt preluate din ***contul de rezultate previzionale***.

Creanţele finale şi datoriile finale ($SC_1$ şi $SD_1$) sunt preluate din ***bilanţul previzional.***

### *II.5.12.3. Bugetul împrumuturilor garantate de stat*

Această componentă a bugetului de venituri şi cheltuieli furnizează informaţii privind datoria întreprinderii garantată de stat, cu următoarea structură:

- datoria efectivă la începutul perioadei;
- angajări de împrumuturi în cursul perioadei;
- plăţi efectuate;
- rambursări de capital, dobânzi, comisioane şi speze bancare;
- datoria efectivă la sfârşitul perioadei.

Acest buget se întocmeşte pe baza acordurile şi contractelor de credite garantate de stat, acordate de fiecare bancă finanţatoare, în lei sau în devize, după caz.

Şi acest buget are o formă şi structură standardizată (anexa nr.3):

Anexa nr.3
AUTORITATEA ADMINISTRAŢIEI PUBLICE
CENTRALE SAU LOCALE.....
Agentul economic.....
Sediul/adresa.....
Codul fiscal.....

| **ÎMPRUMUTURI GARANTATE DE STAT** **Cod 03** Exerciţiul financiar | | | | -moneda de contract- -mii lei - | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Specificaţie | Nr. rd. | Realizat în anul precedent | Preliminări an curent, Total | din care: | | | |
| | | | | Trim.I | Trim.II | Trim.III | Trim.IV |
| A | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Soldul împrumutului la începutul perioadei | 01 | | | * | * | * | * |
| Intrări din împrumuturi | 02 | | | | | | |
| Plăţi aferente împrumuturilor (rd.5+rd.7), din care: | 03 | | | | | | |
| -plăţi restante (rd.6+rd.8) | 04 | | | * | * | * | * |
| -Rambursări de capital, din care: | 05 | | | | | | |
| -plăţi restante | 06 | | | * | * | * | * |
| Dobânzi, comisioane,speze bancare, din care: | 07 | | | | | | |
| -plăţi restante | 08 | | | * | * | * | * |
| Soldul împrumutului la sfârşitul perioadei (rd.1+rd.2-rd.5) | 09 | | | * | * | * | * |
| **Manager, Administrator, Director** | | **Conducătorul compartimentului financiar contabil,** | | | | | |

Nota:formularul se completează pentru fiecare împrumut garantat de stat.

### *II.5.12.4. Principalii indicatori economico-financiari*

Această componentă a "Bugetului activităţii generale", cuprinzând principalii indicatori economico-financiari ce caracterizează, în detaliu, activitatea întreprinderii, permite managementului multiple posibilităţi de intervenţie şi acţiune pentru a asigura creşterea valorii întreprinderii.

Indicatorii conţinuţi în acest formular se prezintă ca în anexa nr.4:

ANEXA NR.4
AUTORITATEA ADMINISTRAŢIEI PUBLICE
CENTRALE SAU LOCALE.....
Agentul economic.....
Sediul/adresa.....
Codul fiscal.....

Principalii indicatori economico-financiari

Cod 04

**I. Indicatori de lichiditate:**

**1. Lichiditate curentă (generală)**-reflectă posibilitatea componentelor patrimoniale curente de a se transforma într-un termen scurt în lichidităţi pentru a satisface obligaţiile de plată exigibile.
Valoarea recomandată acceptabilă –în jurul valorii de 2 ;

$$Lichiditatea\ globală = \frac{Active\ circulante}{Datorii\ curente};$$

**2. Lichiditatea imediată:**

$$Lichiditatea\ imediată = \frac{Active\ circulante - Stocuri}{Datorii\ curente};$$

**3.Rata solvabilităţii generale** – reprezintă gradul în care întreprinderea poate face faţă obligaţiilor de plată:

$$R.solv.gen. = \frac{Active\ totale}{Datorii\ curente}$$

**II. Indicatorii de echilibru financiar:**

**1. Rata autonomiei financiare** (rata generală a solvabilităţii):

$$Rata.aut.fin. = \frac{Capital\ propriu}{Capital\ permanent}$$

**2.Rata de finanţare a stocurilor**:

$$Rata\ fin.stocuri = \frac{Fond\ de\ rulment}{Stocuri} = \frac{Capital\ permanent - Active\ imobilizate}{Stocuri};$$

**3.Rata datoriilor:**

$$R.datorii = \frac{Datorii\ totale}{Active\ totale} \quad ;$$

**4.Rata capitalului propriu faţă de activele imobilizate:**

$$R.Cp/_{activ.imob.} = \frac{Capital\ propru}{Active\ imobilizate} \quad ;$$

**5.Rata de rotaţie a obligaţiilor (viteza de rotaţie, în zile):**

$$R.obligaţii = \frac{Cifra\ de\ afaceri}{Media\ datoriilor\ totale} = \frac{360}{Rata\ de\ rotaţie\ a\ obligaţiilor};$$

**III.Indicatorii de gestiune:**

**1. Rotaţia activelor circulante (viteza de rotaţie, în zile):**

$$R.activ.circulante = \frac{Cifra\ de\ afaceri}{Active\ circulante} = \frac{360}{Rotaţia\ activelor\ circulante};$$

**2. Rotaţia activelor totale (viteza de rotaţie, în zile):**

$$R.activ.totale = \frac{Cifra\ de\ afaceri}{Active\ totale} = \frac{360}{Rotaţia\ activelor\ totale};$$

**3. Durata medie de recuperare a creanţelor (viteza de rotaţie, în zile):**

$$R.rec.creanţe = \frac{Cifra\ de\ afaceri}{Media\ creanţelor\ totale} = \frac{360}{Durata\ medie\ de\ recuperare\ a\ creanţelor};$$

**IV. Indicatori de rentabilitate:**

**1. Rata rentabilităţii economice** – măsoară eficienţa mijloacelor materiale şi financiare alocate:

$$R.ec. = \frac{Profit\ brut}{Capital\ permanent};$$

Rata rentabilităţii economice trebuie să fie superioară ratei inflaţiei; trebuie să permită reînnoirea şi creşterea activelor într-o perioadă cât mai scurtă.

**2. Rata rentabilităţii financiare** – exprimă capacitatea capitalurilor proprii de a produce profit:

$$R.fin = \frac{Profit\ net}{Capitaluri\ proprii};$$

**3. Rata rentabilităţii resurselor consumate:**

$$R.res.cons. = \frac{Profit\ net}{Cheltuieli\ totale};$$

**4.Punctul critic al rentabilităţii:**

$$Pct.critic = \frac{Cheltuieli\ fixe\ totale}{1 - (\frac{Cheltuieli\ variabile\ totale}{Cheltuieli\ fixe\ totale} + Cheltuieli\ variabile\ totale)}$$

**5. Nivelul ciferei de afaceri aferent unui profit minim:**

$$Pct.critic = \frac{Cheltuieli\ fixe\ totale + Profit\ minim\ aferent\ unui\ anumit\ volum\ al\ cifrei\ de\ afaceri}{1 - Ponderea\ cheltuielilor\ variabile\ in\ cheltuieli\ totale)};$$

**V. Indicatori ai fondului de rulment:**

**1. Fondul de rulment total:**

$$Fond\ rulment\ total = Active\ totale - Active\ imobilizate;$$

**2. Fondul de rulment permanent:**

$$F.rulment\ perm. = Total\ capitaluri\ proprii + Împrumuturi\ şi\ datorii\ financiare\ (între\ 1-5\ ani\ şi\ peste) - Total\ acvtive\ imobilizate;$$

**3. Fondul de rulment propriu:**

$$F.rulment\ pr. = Total\ capitaluri\ proprii - Total\ acvtive\ imobilizate;$$

**4. Necesar de finanţat:**

$$Necesar\ fin. = Fond\ de\ rulment\ permanent + Plăţi\ restante - Fond\ de\ rulment\ propriu + Pierderi\ neacoperite\ din\ exerciţiile\ anterioare;$$

**5. Gradul de acoperire a activelor circulante cu capital propriu** ( se exprimă procentual):

$$Gr.acoperire = \frac{Fond\ de\ rulment\ propriu}{Fond\ de\ rulment\ total};$$

## 6. Necesarul de fond de rulment:

$$Necesar\ FR = Active\ circulante\ (Ac) - Datorii\ pe\ termen\ scurt\ (fără\ credite\ pe\ termen\ scurt)\ (DTC);$$

## 7. Fondul de rulment net global:

$$Capital\ permanent\ (Cp) - Active\ imobilizate\ (Ai);$$

## 8. Trezoreria netă:

$$Trez.\ netă = Fond\ de\ rulment\ net\ global - Necesarul\ de\ fond\ de\ rulment;$$

## 9. Fluxul de lichidităţi (cash-flow).

# CAPITOLUL III

# SISTEMUL METODOLOGIC AL CALCULAŢIEI COSTURILOR

## *III.1. Perspective ale abordării teoriei calculaţiei costurilor*

În perioada interbelică, inovatorii tehnicilor de contabilitate managerială (sau în scop de conducere) erau practicienii. Ca preocupare centrată pe cercetarea fundamentală a costurilor şi a contabilităţii managerială – în institutele de cercetare şi universităţi – o întâlnim în a doua jumătate a secolului al XX-lea.

La început, cercetarea viza conceperea şi dezvoltarea modelelor decizionale necesare managerilor. Ideile proveneau din teoria macro-economică. S-a demonstrat că un singur concept – de cost – nu putea servi tuturor scopurilor, iar expresia "*costuri diferite pentru scopuri diferite*" a devenit o parte fundamentală a lucrărilor teoretice de contabiltate managerială în perioada imediat postbelică. Astfel, s-a creat conceptul de „*cost relevant*", concept folosit pentru prima dată de **Clark** care, în lucrarea "***Studies in the Economics of Overhead Costs***"[88], i-a dedicat un întreg capitol.

***Horngren***[89] – numeşte această perioadă a contabilităţii manageriale ca fiind "*era adevărului condiţionat*", potrivit căruia adevărul depinde de felul cum sunt folosite datele referitoare la costuri.

O contribuţie importantă la dezvoltarea teoriei costurilor o are grupul condus de **Simon**. Concluziile acestui grup sunt cuprinse în studiul „***Centralization versus descentralization in organizing the controller's departament***" [90]. Preocuparea lor constă în argumentarea modului cum

---

[88] **CLARK, J. M.** – *Studies in the Economics of Overhead Costs*, University of Chicago Press, 1923.

[89] **HORNGREN, C. T.** - *Management accounting: where are we ? in management accoounting and control,* University of Wisconsin, Madison, 1975, p. 42.

[90] **SIMON, H.A., GUETZKOV, H., KOZMETSKY, T.** - *Centralization versus descentralization in organizing the controller's departament,* New York, Controllership Foundation,1954.

datele oferite de contabilitatea managerială pot fi utilizate de manageri pentru planificare şi control.

Ei identifică trei utilizări importante în calculaţia costurilor: în evaluare, în dirijare şi în rezolvarea problemelor.

***Evaluarea*** se referă la cuantificarea rezultatelor obţinute de manager în raport cu obiectivele urmărite.

***Direcţionarea*** se referă la evidenţierea variantelor şi la indicarea rezultatelor ce pot fi atinse.

***Funcţia de rezolvare a problemelor*** intră în acţiune când se identifică probleme de rezolvat şi se propun moduri de acţiune. Datele contabile se folosesc pentru evaluarea consecinţelor economice ale diferitelor alternative.

Cercetarea instituţional-academică în domeniul contabilităţii manageriale a cunoscut o mai mare dezvoltare în deceniile 7 şi 8 ale secolului trecut. Multe din lucrările de specialitate actuale se bazează pe rezultatele acelei perioade.

Dacă la început, majoritatea cercetătorilor au adoptat un punct de vedere economic şi s-au concentrat asupra aplicării teoriei economice neoclasice în procesul de luare a deciziilor şi în control, la sfârşitul deceniului 6 au început să fie luate în calcul şi aspectele organizaţionale şi comportamentale.

De aici, au rezultat două metode distincte de cercetare în contabilitatea managerială: cea comportamentală/behavioristă şi cea economică. ***Gee***[91] – descrie acest lucru astfel : "*în general, cercetătorii din domeniul contabilităţii manageriale pot fi împărţiţi în două grupe. Ele se diferenţiază prin răspunsurile pe care le dau la întrebarea: din ce ştiinţă trebuie să se inspire contabiltatea managerială ?*

*Unul din grupuri va spune :*

*« din psihologie, sociologie, teoria generală a sistemelor»; celălalt : - «din statistică, cercetarea operaţională şi microeconomie »*"

Primul din aceste grupuri tinde să adopte o *perspectivă economică* (descriptivă) asupra cercetării, iar al doilea – *o perspectivă normativă* (ce ar trebui să fie).

---

[91] **GEE, G.P.** – *Advanced management accounting problems*, Macmillan, 1986, p.26.

## *III.1.1. Perspectiva economică*

Cercetarea contabilităţii manageriale, adoptând o perspectivă economică, s-a dezvoltat într-un proces istoric relativ scurt, parcurgând mai multe etape.

În anii '60, cercetarea s-a concentrat asupra unei analize matematice riguroase a problemelor contabilităţii manageriale. Iată câteva exemple mult discutate în lucrările de contabilitate a costurilor:

- analizele cost-volum-profit, care lăsau loc pentru incertitudine;
- mixurile optime de produse, folosind programarea liniară;
- tehnicile de regresie statistică pentru clasificarea în elementele lor fixe şi variabile;
- metode statistice de investigare a abaterilor.

Cercetătorii au dezvoltat modele foarte complexe, fără a se fixa o limită în această direcţie, fiind neglijat costul obţinerii datelor. Astfel de modele presupuneau costuri mari, motiv pentru care aveau prea puţină căutare în practică.

În anii '70, pornind de la acest mare neajuns – costul mare al obţinerii datelor, – cercetările au fost orientate către punerea de acord a nevoii de informaţii cu costul acestor informaţii. Cercetătorii au pornit tot de la modelele anilor '60, dezvoltându-le şi urmărind obţinerea informaţiei relevante cu costuri cât mai mici. Metoda info-economică, deşi punea accent pe valoarea informaţiei, compara această valoare cu costul producerii ei. În mod concret, cercetarea urmărea să măsoare şi să compare costurile generate cu beneficiile rezultate din implementarea modelelor decizionale şi, uneori, din sofisticatele procedee de control. Nici de această dată, însă, nu se dispune încă de un model facil care să permită comparaţia de mai sus în fiecare decizie luată, nefiind elaborate tehnicile de evaluare exactă a beneficiilor obţinute de pe urma deciziilor luate cu ajutorul informaţiilor înbunătăţite.

În anii '80, cercetările asupra contabilităţiide manageriale au căpătat un caracter mai profund, cercetătorii utilizând teoria influenţei. Această teorie extinde metoda info-economică, încorporând în modelul economic unele consideraţii comportamentale.

***Teoria influenţei*** este rezumată de ***Scapens*** astfel: "teoria influenţei, aşa cum este ea utilizată în cercetarea contabilităţii manageriale, se referă la relaţiile contractuale dintre membrii unei firme. Cel mai utilizat model este cel ce se concentrează asupra a doi indivizi – superiorul şi subordonatul. Superiorul deleagă către subordonat responsabilitatea luării deciziilor. Atât superiorul, cât şi subordonatul sunt consideraţi persoane raţionale din punct de vedere economic, motivate doar de interesul propriu, dar pot fi diferiţi din punct de vedere al preferinţelor, mentalităţilor, informaţiei. Drepturile şi responsabilităţile superiorului şi subordonatului sunt specificate într-un contract de muncă agreat de ambele părţi. În cercetarea contabilităţii în scop de conducere, modelul influenţei este folosit pentru identificarea combinaţiei dintre contractul de muncă şi sistemul de informaţii care ar maximiza funcţia de utilitate a superiorului, în funcţie de constrângerile comportamentale impuse de interesul propriu al subordonatului.

De notat că, deşi acţiunea optimă trebuie să maximizeze funcţia utilitară a subordonatului în cadrul contractului de muncă agreat, ea nu solicită neaparat efortul maxim posibil din partea subordonatului. Probabil ar fi necesară o recompensă foarte mare pentru a se obţine efortul maxim, deoarece acest efort iese din sfera utilului. Un contract de muncă care să includă o asemenea schemă de recompense poate fi dezavantajos, fie pentru superior, fie pentru subordonat"[92].

Dar şi teoria influenţei îşi are limitele ei: modelele sunt prea simple; tehnicile se bazează pe modelele referitoare doar la două persoane şi o singură perioadă. Cu toate acestea, modelul teoriei influenţei a dat o imagine teoretică mai profundă asupra contabilităţii în scop de conducere. Se aşteaptă ca acest model să devină mai realist.

### *III.1.2. Perspectiva normativă*

Cercetarea contabilităţii manageriale, adoptând o perspectivă normativă sau comportamentistă, nu a contribuit la dezvoltarea de noi tehnici de contabilitate a costurilor, dar a arătat cum pot fi modificate tehnicile existente pentru creşterea rezultatelor economice şi ce tehnici sunt

---

92 **SCAPENS, R.W.** – *Management accounting: A review of recent developments*, Macmillan, 1985, p.38.

mai potrivite în anumite condiţii organizatorice. Această cercetare a arătat că modelele economice susţinute înainte ar putea fi inutilizabile în practică, din motive legate de comportament.

Un progres major rezultat din cercetarea comportamentistă a fost apariţia teoriei incertitudinilor în contabilitatea costurilor. Această teorie încearcă să definească aspecte specifice ale proiectării unui sistem contabil în diferite situaţii. Ea a făcut legătura dintre proiectarea sistemelor de contabilitate în scop de conducere şi factorii organizaţionali, ca: mărime, tehnologie, stiluri de management, mediul extern etc.

***Teoria incertitudinii*** este considerată ca fiind mai realistă şi de aceea poate deveni mai interesantă, ea fiind atât ***descriptivă*** (explică de ce o firmă a adoptat un anume sistem contabil ), cât şi ***prospectivă*** (explică ce sistem contabil ar trebui adoptat în anumite condiţii).

Dacă, la început, cercetarea se concentra asupra creării de modele economice normative de luare a deciziilor, în prezent ea încearcă să înţeleagă mai mult practica.

În anii '80, a devenit evident faptul că există o distanţă semnificativă între teoria şi practica contabilităţii manageriale.

Mulţi cercetători au subliniat diferenţa teorie-cercetare-practică. Studiile arată că metodele teoretice nu prea sunt utilizate în practică iar practica manifestă preferinţă pentru tehnicile simple.

*"Cercetările asupra costurilor şi beneficiilor sistemelor contabile au dus la comparaţia: tehnici simple – tehnici complicate.*

*S-a concluzionat că folosirea tehnicilor simple este răspunsul. Modelele complexe trebuie ignorate. Însă alegerea se face pe baza unei analize cost/beneficiu. Căutarea complexităţii doar pentru a reprezenta mai bine realitatea nu oferă în mod necesar metode* ***ideale*** *de contabilitate managerială.*

*Concluzia că tehnicile simple pot fi optime înseamnă că savanţii nu-i pot critica pe practicieni doar pentru că metodele descrise în cărţi nu sunt folosite. Teoriile necesită o revizuire. Acum, cercetătorii contabilităţii manageriale sunt mai preocupaţi să explice practicile existente decât să promoveze noi metode teoretice*" [93].

---

[93] **SCAPENS, R.W.** - *Management accounting: A review of recent developments, Macmillan*, 1985, p.94.

mai potrivite în anumite condiţii organizatorice. Această cercetare a arătat că modelele economice susţinute înainte ar putea fi inutilizabile în practică, din motive legate de comportament.

Un progres major rezultat din cercetarea comportamentistă a fost apariţia teoriei incertitudinilor în contabilitatea costurilor. Această teorie încearcă să definească aspecte specifice ale proiectării unui sistem contabil în diferite situaţii. Ea a făcut legătura dintre proiectarea sistemelor de contabilitate în scop de conducere şi factorii organizaţionali, ca: mărime, tehnologie, stiluri de management, mediul extern etc.

***Teoria incertitudinii*** este considerată ca fiind mai realistă şi de aceea poate deveni mai interesantă, ea fiind atât ***descriptivă*** (explică de ce o firmă a adoptat un anume sistem contabil ), cât şi ***prospectivă*** (explică ce sistem contabil ar trebui adoptat în anumite condiţii).

Dacă, la început, cercetarea se concentra asupra creării de modele economice normative de luare a deciziilor, în prezent ea încearcă să înţeleagă mai mult practica.

În anii '80, a devenit evident faptul că există o distanţă semnificativă între teoria şi practica contabilităţii manageriale.

Mulţi cercetători au subliniat diferenţa teorie-cercetare-practică. Studiile arată că metodele teoretice nu prea sunt utilizate în practică iar practica manifestă preferinţă pentru tehnicile simple.

*"Cercetările asupra costurilor şi beneficiilor sistemelor contabile au dus la comparaţia: tehnici simple – tehnici complicate.*

*S-a concluzionat că folosirea tehnicilor simple este răspunsul. Modelele complexe trebuie ignorate. Însă alegerea se face pe baza unei analize cost/beneficiu. Căutarea complexităţii doar pentru a reprezenta mai bine realitatea nu oferă în mod necesar metode* ***ideale*** *de contabilitate managerială.*

*Concluzia că tehnicile simple pot fi optime înseamnă că savanţii nu-i pot critica pe practicieni doar pentru că metodele descrise în cărţi nu sunt folosite. Teoriile necesită o revizuire. Acum, cercetătorii contabilităţii manageriale sunt mai preocupaţi să explice practicile existente decât să promoveze noi metode teoretice"* [93].

---

[93] **SCAPENS, R.W.** - *Management accounting: A review of recent developments, Macmillan*, 1985, p.94.

*"Teoria cost/beneficiu este baza deciziei de modificare a sistemelor de contabilitate a costurilor. Mulţi savanţi se simt frustraţi când descoperă că majoritatea organizaţiilor, inclusiv cele mari, nu folosesc rate multiple de cheltuieli fixe, fluxuri monetare actualizate, analiza regresivă. Eu cred că analiza cost/beneficiu – susţine Horngren – explică de ce există un cost al înregistrării costurilor. Mulţi manageri cred că costurile sistemelor mai evoluate depăşesc beneficiile scontate. Nu sunt de neglijat nici costurile implementării schimbării"*[94].

Sunt şi autori foarte critici la adresa practicilor actuale de contabilitate în scop de conducere. De exemplu, Kaplan[95] sesizează practica unor firme care folosesc sisteme vechi de contabilitate managerială în condiţii total noi, ceea ce dovedeşte că sistemele respective sunt foarte rezistente în timp şi aplicarea lor se dovedeşte benefică. Inovaţiile modeste care li se aduc nu înseamnă negarea întregului sistem.

Pe lângă analiza cost/beneficiu, doctrina reţine şi alte motive care pot explica, într-o anumită măsură, de ce metodele teoretice nu sunt adoptate de practică. Între acestea se enumeră :

- întârzierea cu care teoriile se aplică în practică;
- teoria nu este înţeleasă de practicieni;
- teoria nu este realistă.

Deşi multe tehnici noi au fost descrise încă din anii '70, ele nu au intrat în uzul curent. În acelaşi timp, marea majoritate a contabililor au trecut o mulţime de examene în faţa specialiştilor şi teoriile în discuţie au făcut parte din bibliografia pentru examen, ceea ce e greu de presupus că teoria nu este înţeleasă de practicieni. Cea mai plauzibilă explicaţie rămâne a treia.

De aici, ar fi de dorit ca modelul teoretic să se bazeze pe observarea practicii şi formularea principiilor rezultate din aceste observaţii. Altfel spus, accentul trebuie deplasat de la teoria normativă (cum ar trebui să fie) la cea pozitivă (cum este), dar translaţia trebuie făcută cu mare grijă.

---

[94] **HORNGREN, C.T.** - *Cost and management accounting : yesterday and today, în Research and current issues în management accounting*, Pitman, 1978. p. 37.
[95] **KAPLAN, R.S.** - *Ysterday's accounting undermines production*, Harvard Business Review, iulie / august, 1989, p.95-101.

"*... ar fi o greşeală adoptarea doar a teoriei pozitive deoarece ar depinde de practica curentă şi nu ar căuta să o modifice* "[96], atenţiona Lee. Cei ce studiază contabilitatea costurilor trebuie să aibă în vedere atât teoria cât şi pratica. Teoria reprezintă starea ideală, iar practica – starea reală. Starea ideală înseamnă un arsenal reactualizat de concepte şi tehnici disponibile pentru practicieni şi care trebuie luate în considerare ţinând seama şi de tehnicile utilizate în practică.

Rămâne ca practicienii să înţeleagă bine teoria căci, altfel, sistemele contabile vor fi implementate fără cunoaşterea celorlalte sisteme posibile. La fel, dacă ea s-ar ignora. Ar exista astfel, tendinţa de a se menţine vechile practici în loc să se aleagă soluţia optimă. Pe de altă parte, o înţelegere a teoriei îi face pe practicieni să semnaleze deficienţele teoretice, conceptuale ale teoriilor utilizate în practică.

## *III.2. Conceptul de calculaţie a costurilor*

***Contabilitatea calculaţiei costurilor*** a căpătat o importanţă mai mare în a doua jumătate a secolului al XIX-lea. Până la jumătatea secolului al XX-lea, contabilitatea costurilor s-a inspirat din criterii financiare, preocuparea ei fundamentală fiind furnizarea de informaţii pentru determinerea conturilor anuale.

Într-o astfel de fază evolutivă, contabilitatea nu este aptă pentru fundamentarea deciziilor interne deoarece nu oferă informaţii adecvate pentru evaluarea opţiunilor alternative în derularea proceselor economice. Din această cauză, începând cu a doua jumătate a secolului al XX-lea, sistemul conturilor s-a orientat în principal, spre adoptarea deciziilor, ceea ce a făcut posibilă lărgirea câmpului tradiţional al contabilităţii costurilor, evoluând şi transformându-se în contabilitate de gestiune.

Comparativ cu contabiltatea generală, care este îndreptată spre exterior, contabilitatea de gestiune se află în inima întreprinderii, deoarece evidenţiază procesele de transformare internă, determinând şi prezentând modul de cheltuire a resurselor şi de obţinere a rezultatelor, pe structuri

---

[96] **LEE, T.A.** - *Income value and measurement*, 3 rd edition, London, Van Nastrand, Reinhold (U K), 1985, p. 71.

funcţionale şi de producţie. Deci, prin ea se realizează evidenţa analitică a cheltuielilor de producţie şi calculaţia costurilor.

Privim metoda de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi calculaţia costurilor ca desemnând o anumită succesiune de consemnări şi calcule desfăşurate după procedee şi tehnici adecvate, înbinate între ele după o logică economico-contabilă prin care cheltuielile de producţie sunt identificate ca fiind costuri ale purtătorilor de valoare.

"*Calculaţia, ca procedeu al metodei contabilităţii, reprezintă un ansamblu de operaţii matematice utilizate pe tot parcursul ciclului de prelucrare a datelor şi informaţiilor furnizate de contabilitate, începând cu prelucrarea documentelor primare şi încheind cu calculul rezultatelor financiare şi al indicatorilor de eficienţă economică din unităţile patrimoniale*"[97].

***Calculaţia costurilor*** se poate defini ca "ansamblul de operaţii matematice folosite în conformitate cu prevederile metodologice în vigoare pentru determinarea costului unitar al unui produs, al unei lucrări sau al unui serviciu prestat, în condiţiile organizatorice, tehnice şi gospodăreşti ale întreprinderi"[98].

***Costul şi calculaţia costurilor*** au ca scop principal furnizarea informaţiilor din domeniul costurilor, motiv pentru care calculaţia costurilor trebuie astfel organizată încât să asigure atât măsurarea cantitativă a întregului proces de producţie, cât şi controlul, orientarea şi reglarea prin decizii corespunzătoare a laturii valorice a acestuia.

Conceptul de la care se poate pleca în elaborarea teoriei calculaţiei costurilor este cel de "*consumaţiune de valori*". Noţiunea este desemnată să definească totalitatea valorilor, aparţinând unei entităţi juridice, care se consumă sub durata unei perioade de timp.

Consumaţiunile de valori sunt multiple, dar şi cauzele lor sunt multiple. De aceea, ele trebuie riguros indentificate, delimitate şi separate. Din punct de vedere al obiectului generator de consumaţiuni de valori, distingem :

- consumaţiuni de valori productive;

---

[97] **CĂLIN, O.** "*Calculaţia ca procedeu al metodei contabilităţii* ", Revista Finanţe, Credit, Contabilitate, nr.10, 1995, p.39.

[98] **OLARIU.C.-** *Studiul costurilor*, Bucureşti:Editura Didactică şi Pedagogică, 1971, p.45.

- consumaţiuni de valori neutre;
- consumaţiuni de valori accidentale;
- consumaţiuni de valori cu caracter special.

***Consumaţiunile de valori productive*** sunt acele consumaţiuni necesare creării de noi produse, executării de noi lucrări şi prestării de noi servicii. Acestea prezintă interes pentru calculaţia costurilor.

***Consumaţiunile de valori neutre*** se identifică cu acele consumaţiuni de valori care nu apar în condiţiile desfăşurării normale a procesului de producţie şi desfacere, ci se datorează dificultăţilor în organizarea şi conducerea acestor procese. Este vorba de consumaţiunile de volori generate de întreruperea procesului de producţie din cauze interne, lipsurile de valori materiale peste normele legale de perisabilitate etc.

***Consumaţiunile de valori accidentale*** se concretizează în valorile economice distruse sau dispărute din averea întreprinderii ca urmare a unor fapte sau evenimente independente de voinţa celor care acţionează în activitatea acelei întreprinderi. Aici se includ: calamităţile, comenzile anulate, creanţele prescrise, debitorii insolvabili şi dispăruţi etc.

***Consumaţiunile de valori cu caracter special*** includ acele valori economice consumate pentru acţiuni sau obiective finanţate din fonduri speciale.

Prin urmare, aceste consumaţiuni de valori trebuie diferenţiate foarte precis pe produse fabricate, lucrări executate şi servicii prestate. Pentru aceasta, în evidenţa cheltuielilor de producţie şi calculaţia costurilor, se cer respectate anumite norme şi reguli, conturate în principii.

"Pentru asigurarea unui conţinut real şi exact al structurii costurilor se vor avea în vedere următoarele principii:

1. ***Principiul separării cheltuielilor care privesc obţinerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziţia, producţia sau prelucrarea etc. acestora***. Aceasta presupune că la nivelul obiectelor de calculaţie stabilite de fiecarae persoană juridică să se separe cheltuielile atribuite obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activităţii. Cheltuielile care nu participă la obţinerea obiectelor de calculaţie menţionate, cum sunt: cheltuielile de administraţie, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare etc., nu se includ în costul acestora.

2. ***Principiul delimitării cheltuielilor în timp.*** Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparţin cheltuielile în cauză.

3. ***Principiul delimitării cheltuielilor în spaţiu***. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat, cum sunt: aprovizionare, producţie, administraţie, desfacere iar, în cadrul sectorului producţie, pe secţii, ateliere, linii de fabricaţie etc. În cadrul structurilor menţionate se pot constitui centre de producţie, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adânceşte delimitarea cheltuielilor.

4. ***Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv***. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv.

5. ***Delimitarea cheltuielilor privind producţia finită de cheltuielile aferente producţiei în curs de execuţie***. Acest principiu este valabil pentru acele unităţi productive a căror producţie se prezintă, parţial, la sfârşitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea şi valoarea acesteia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta"[99].

## *III.3. Tipuri de calculaţie*

Managementul prin costuri este, fără îndoială, o necesitate şi o realitate, în acelaşi timp. Caracterul limitat al resurselor – deci şi al factorilor de producţie -, scumpirea lor în timp, coroborate cu cerinţele şi condiţiile dure impuse de concurenţă, incită factorii de decizie la formarea şi adoptarea unui comportament raţional în întregul lor demers economic. Tehnologiile de fabricaţie s-au dezvoltat continuu, fapt ce a impus mereu o nouă atitudine managerială. Cum aceasta din urmă se bazează pe costuri, s-a impus – tot continuu – şi perfecţionarea procedeelor şi tehnicilor de calculaţie a costurilor producţiei. În evoluţia istorică a calculaţiei costurilor

[99] **O.M.F.P**. nr. 1826/22 decembrie 2003, apărută în Monitorul Oficial al României, nr. 23/12.01.2004.

de producţie, s-au cristalizat mai multe metode de evidenţă analitică şi de calculaţie a costurilor, ceea ce a permis o clasificare raţională a acestora, folosind mai multe criterii.

1. ***După momentul elaborării calculaţiilor, în raport cu momentul activităţii la care se referă*** :

- Antecalculaţii;
- Postcalculaţii.

***Antecalculaţiile*** sunt acelea care se elaborează înainte de a începe producţia la care se referă. Scopul lor este de a previziona unii indicatori care vor sta la baza actului decizional privind desfăşurarea procesului de producţie. Cel mai des întâlnite forme de antecalculaţie sunt: calculaţia de proiect, calculaţia de buget, calculaţia standard şi calculaţia normativă. Ele se bazează pe mărimi prestabilite.

***Postcalculaţiile*** sunt acelea care se întocmesc după terminarea procesului de producţie a produselor, lucrărilor şi serviciilor la care se referă. Scopul lor este de a determina indicatorii efectivi privind costurile de producţie în vederea controlării modului şi a măsurii în care s-au înfăptuit previziunile din antecalculaţie. Ele se bazează pe mărimi reale, efective.

Modelul contabil de calculaţie a costului se prezintă astfel :

$$c_a = \sum_{i=1}^{n} A_i + x\sum_{i=1}^{n} B_i + y\sum_{i=1}^{n} C_i + \ldots + z\sum_{i=1}^{n} N_i$$

unde:

- $c_a$ - costul produsului "a";
- $A_i$ - articole de calculaţie aplicabile numai pentru produsul "a";
- $B_i$ - articole de calculaţie aplicabile parţial pentru produsul "a" şi aplicabile parţial altor produse ;
- $C_i$ - articole de calculaţie aplicabile unei game mai largi de produse, inclusiv pentru produsul "a";
- $N_i$ - articole de calculaţie aplicabile tuturor produselor agentului economic;
- x,y,z - coeficienţii prin care se repartizează cota parte din fiecare grupare de cheltuieli, pentru produsul "a".

2. ***După purtătorul de cost, în raport cu care se determină aceasta :***

- Calculaţii pe unitate de produs ;
- Calculaţii privind întreaga producţie.

***Calculaţiile pe unitatea de produs*** se referă la costul mediu sau unitar.
***Calculaţiile privind întreaga producţie*** se referă la costul global.

3. ***După partea din sfera de cheltuieli de producţie absorbită în determinarea costului de producţie*** :

- Calculaţii totale sau integrale;
- Calculaţii parţiale.

***Calculaţiile totale*** (full-costing) sunt acelea care cuprind toate elementele structurale ale costului, motiv pentru care se mai numesc şi ***calculaţii complete***.

Aici se includ:

- metodele de bază (fundamentale): metoda globală sau a calculaţiei simple, metoda pe comenzi, metoda pe faze de fabricaţie;
- metodele derivate, evoluate: metoda tarif-oră-maşină (THM), metoda Georges Perrin (GP), metoda PERT-cost;
- metodele de evidenţă complexă şi control operativ: metoda standard cost, metoda normativă, metoda ABC (Activity Based Costing).

***Calculaţiile parţiale*** sunt acelea care cuprind doar anumite elemente din cheltuielile de producţie, în funcţie de scopul urmărit.

Aici se cuprind: metoda "direct-costing" şi metoda costurilor directe.

Desigur, există şi alte criterii de clasificare, însă cel mai important rămâne cel "după sfera de cuprindere".

Schematic, clasificarea felurilor calculaţiei se prezintă ca în figura nr: 5.[100].

---

[100] **ROY, R. H.** – *Concepţii în management*, traducere, Bucureşti: Editura Tehnică, 1983, p. 164.

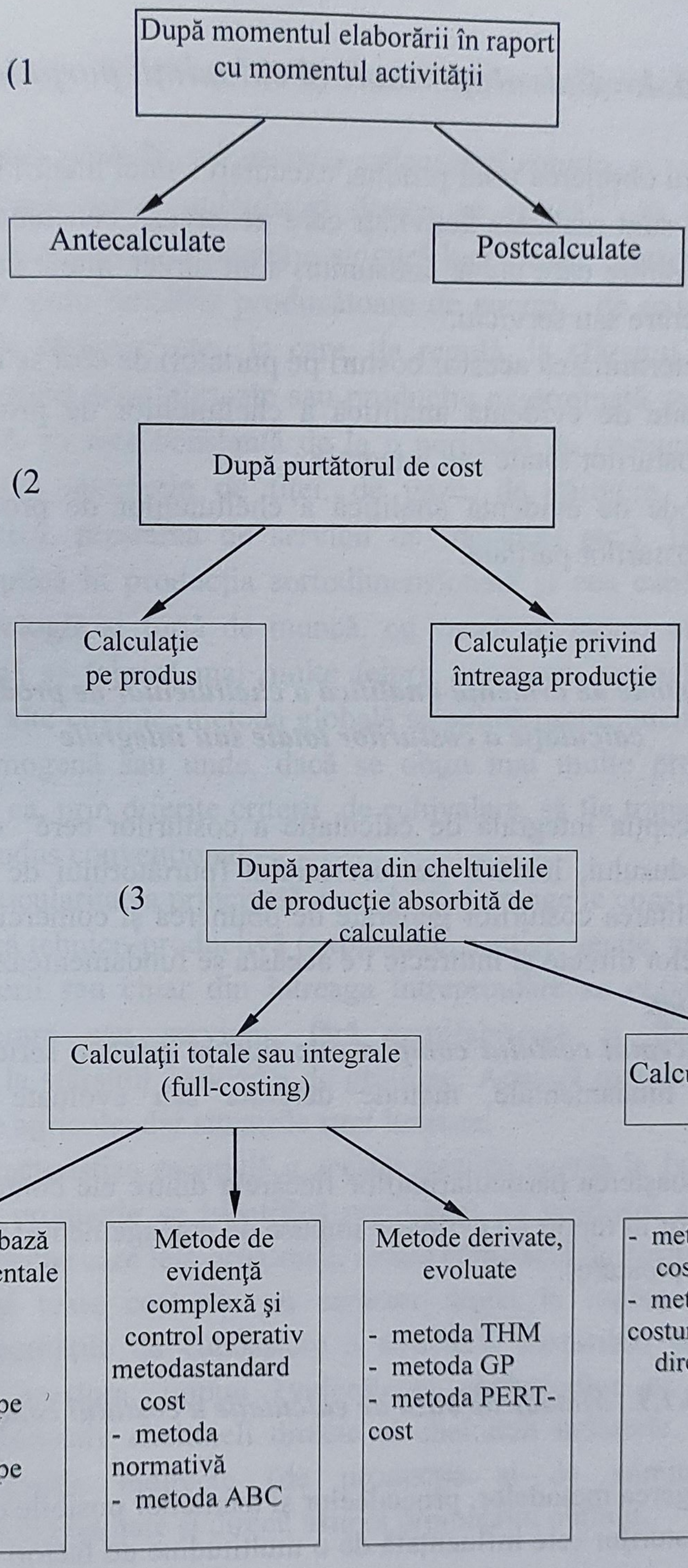



**Fig nr. 5** *Clasificarea calculaţiei costurilor de producţie*

# *III.4. Calculaţii totale şi calculaţii parţiale*

Pentru obţinerea unui produs, executarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu, sunt realizate activităţi care generează consumuri de factori de producţie, dintre care unele consumuri sunt direct, altele indirect legate de produs, lucrare sau serviciu.

În determinarea acestor costuri pe purtători de cost se utilizează:

- Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor totale sau integrale ;
- Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor parţiale.

## *III.4.1. Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor totale sau integrale*

Concepţia integrală de calculaţie a costurilor cere ca în costul unitar al produsului, lucrării sau serviciului (purtătorului de cost) să se cuprindă totalitatea costurilor generate de obţinerea şi comercializarea lui, respectiv a celor directe şi indirecte Pe aceasta se fundamentează ***conceptul de cost complet.***

***Conceptul costului complet*** este ilustrat printr-o serie de metode clasice sau fundamentale, metode derivate sau evoluate şi metode complexe.

Cunoaşterea particularităţilor fiecăreia dintre ele contribuie direct la utilizarea lor în raport cu cerinţele impuse de managementul activităţii de producţie (exploatare).

### *III.4.1.1. Metode de bază de calculaţie a costului complet*

Alegerea metodelor, procedeelor şi tehnicilor posibile de utilizat în calculaţia costurilor este influenţată de o multitudine de factori dar, în mod hotărâtor, de tehnologia de fabricaţie şi de organizarea poducţiei. Sub influenţa acestor factori, în calulaţia costurilor, se poate folosi una din metodele: ***globală, pe comenzi şi pe faze de fabricaţie.***

### *III.4.1.1.1. Metoda globală sau metoda calculaţiei simple*

***Metoda globală*** sau ***metoda calculaţiei simple***, numită şi ***metoda diviziunii simple*** sau a ***calculului direct***, se aplică[101] în unităţile care fabrică un singur produs, execută o singură lucrare sau prestează un singur serviciu, cum sunt: unităţile producătoare de energie, de oxigen, fabricile de ciment, de cărămizi etc., la care, de regulă, la sfârşitul perioadei de gestiune nu există semifabricate sau producţie neterminată sau, chiar dacă aceasta există, ea este constantă de la o perioadă de gestiune la alta sau nesemnificativă (extracţia de ţiţei, de gaze, de cărbune, producţia de energie termică, prestarea de servicii de transport etc.). De asemenea, metoda se aplică în producţia sortodimensională şi cea cuplată unde, cu aceeaşi tehnologie şi forţă de muncă, cu aceleaşi utilaje şi din aceeaşi materie primă se fabrică mai multe feluri, tipuri sau sortodimensiuni de produse. Cu alte cuvinte, metoda globală se aplică pretutindeni unde există producţie omogenă sau unde, dacă se obţin mai multe produse, există posibilitatea ca, prin diferite criterii de echivalare, să fie transformate într-un singur produs convenţional.

Particularitatea principală a producţiei omogene constă în faptul că dintr-o verigă tehnico-productivă (exploatare, şantier, secţie, atelier, fermă) a întreprinderii sau chiar din întreaga întreprindere se obţine un singur produs, lucrare sau serviciu, fără semifabricate şi fără producţie neterminată la sfârşitul perioadei de gestiune. Această metodă se aplică şi în societăţile agricole, dar situaţiile sunt limitate.

Caracteristica esenţială a acestei metode constă în faptul că toate costurile de producţie se identifică nemijlocit pe produsul sau grupa de produse omogene care le-a ocazionat, având caracterul de costuri directe.

Deşi toate costurile au caracter direct în raport cu produsul realizat, necesităţile de cunoaştere a structurii costurilor, de analiză şi control ale acestora, impun evidenţierea cheltuielilor pe articole de calculaţie, respectiv cheltuieli directe şi cheltuieli indirecte. La sfârşitul lunii, cheltuielile indirecte (de producţie şi de administraţie) se repartizează, în totalitate şi direct, asupra produsului obţinut.

---

[101] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti: Editura Economică, 1999, p. 239.

În cazul producţiei cuplate şi sortodimensionale, costul efectiv se va determina pe produs convenţional şi apoi pe fiecare produs în parte.

În aplicarea acestei metode se procedează astfel[102]:

1. Cheltuielile cu materiile prime şi materialele consumabile directe, salariile directe, asigurările sociale şi protecţia socială aferente salariilor directe, alte costuri directe:

a) în contabilitatea financiară:

| | | |
|---|---|---|
| 601 "Cheltuieli cu materiile prime | = | 301 "Materii prime" |
| 602_ "Cheltuieli cu materialele consumabile" | = | 302_ "Materiale consumabile" |
| 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" | = | 421 " Personal-salarii datorate" |
| 6451 "Cheltuieli privind contribuţia untăţii la asigurările sociale" | = | 4311"Contribuţia unităţii la asigurările sociale" |
| 6452 "Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj" | = | 4371 "Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" |
| 6453 "Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | = | 4313 "Contribiţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" |

b) în contabilitatea de gestiune:

- costurile directe privind: consumul de materii prime şi materiale consumabile, salariile directe, asigurările sociale şi protecţia socială aferente salariilor directe, alte costuri directe se înregistrează, pe tot parcursul lunii, după caz, în debitul contului *921* "*Cheltuielile activităţii de bază*" sau *922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare*" şi creditul contului *901 "Decontări interne privind cheltuielile*", pe feluri de cheltuieli, după formula contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| %<br>921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |

[102] **CĂLIN, O.** – ***Contabilitate de gestiune***, Bucureşti: Editura Tribuna Economică, 2001, p. 253-255.

2. Cheltuielile indirecte cu: materiile prime şi materialele consumabile, salariile, asigurările sociale şi protecţia socială aferente salariilor indirecte, amortizarea imortizărilor, întreţinerea şi reparaţiile utilajelor de către terţi etc.

a) în contabilitatea financiară:

| | | |
|---|---|---|
| 601 "Cheltuieli cu materiile prime" | = | 301 "Materii prime" |
| 602_ "Cheltuieli cu materialele consumabile" | = | 302_ "Materiale consumabile" |
| 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" | = | 421 " Personal-salarii datorate" |
| 6451 "Cheltuieli privind contribuţia untăţii la asigurările sociale" | = | 4311"Contribuţia unităţii la asigurările sociale" |
| 6452 "Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj" | = | 4371 "Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" |
| 6453 "Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | = | 4313 "Contribiţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" |
| 6588 „Alte cheltuieli de exploatare"<br>4426 „TVA deductibilă" | | 401 urnizori" |

b) în contabilitatea de gestiune:

- costurile indirecte de producţie şi cele generale de administraţie se colectează, pe tot parcursul lunii, după caz, în debitul contului *923 "Cheltuieli indirecte de producţie"* şi *924 "Cheltuieli generale de administraţie"* şi creditul contului 901 "*Decontări interne privind cheltuielile*", pe feluri de cheltuieli, după formula contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| %<br>"923 "Cheltuieli indirecte de producţie"<br>924 "Cheltuieli generale de administraţie" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |

3. Decontarea producţiei secţiilor auxiliare livrate către celelalte sectoare ale entităţii:

a) în contabilitatea financiară: nu este cazul.

b) în contabilitatea de gestiune:

- contravaloarea producţiei secţiilor auxiliare livrată către celelalte sectoare de activitate din întreprindere se va deconta prin debitarea conturilor 923 "*Cheltuieli indirecte de producţie*" şi *924 "Cheltuieli generale de administraţie*" şi creditarea contului 922 "*Cheltuielile activităţilor auxiliare*", după formula contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” |
| "923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | |

4. Repartizarea cheltuielilor indirecte direct asupra secţiei de producţiei de bază:

a) în contabilitatea financiară: nu este cazul.

b) în contabilitatea de gestiune:

- cheltuielile indirecte colectate în conturile *923 "Cheltuieli indirecte de producţie*" şi *924 "Cheltuieli generale de administraţie*", la sfârşitul lunii (perioadei de gestiune) se vor repartiza direct asupra contului *921 "Cheltuielile activităţii de bază*", după formula contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| "921 "Cheltuielile activităţii de bază” | = | % |
| | | 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" |
| | | 924 "Cheltuieli generale de administraţie |

5. Înregistrarea, la sfârşitul lunii, a producţiei în curs de execuţie, pe baza inventarierii acesteia:

a) în contabilitatea financiară: nu este cazul.

b) în contabilitatea de gestiune:

- dacă la sfârşitul lunii există producţie în curs de execuţie, aceasta se inventariază şi evaluează, înregistrându-se prin debitarea contului *933 "Costul producţiei în curs de execuţie*" şi creditul contului *921 "Cheltuielile activităţii de bază*", după formula contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| "933 "Costul producţiei în curs de execuţie | = | 921 „ Cheltuielile activităţii de bază” |

6. Obţinerea, pe tot parcursul lunii, a producţiei la cost standard:

a) în contabilitatea financiară:

| | | |
|---|---|---|
| "345 „Produse finite” | = | 711 „Venituri aferente costurile stocurilor de produse” |

a) în contabilitatea de gestiune:

- obţinerea, în cursul lunii, a producţiei se înregistrează la costul standard, după formula contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| "931 "Costul producţiei obţinute” | = | 922 "Decontări interne privind producţia obţinută" |

b) Înregistrarea costului efectiv al producţiei şi determinarea diferenţelor de preţ:

- ➢ în contabilitatea financiară: Nu este cazul.
- ➢ în contabilitatea de gestiune:

- înregistrarea costului efectiv al producţiei, după calculul acestuia la sfârşitul lunii, are loc după formula contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | = | 921 „Cheltuielile activităţii de bază” |

c) Înregistrarea diferenţelor de preţ rezultate în urma calculului costului efectiv:

a) în contabilitatea financiară:

a1) diferenţe nefavorabile:

| | | |
|---|---|---|
| 348 " Diferenţe de preţ la produse" | = | 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” |

a2) diferenţe favorabile:

| | | |
|---|---|---|
| 345 "Produse finite " | = | 348 „Diferențe de preț la produse” |

b) în contabilitatea de gestiune:

- înregistrarea diferenţelor dintre costul standard şi costul efectiv aferente producţiei finite obţinute (soldul contului 902 "*Decontări interne privind producţia obţinută*"), are loc după formula contabilă ( în negru sau în roşu):

| | | |
|---|---|---|
| 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" | = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" |

d) Decontarea costului efectiv al producției obținute finite:

a) în contabilitatea financiară: Nu este cazul;

b) în contabilitatea de gestiune:

- decontarea costului efectiv al producţiei finite obţinute, după formula contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | = | 931 "Costul producţiei" |

e) Închiderea contului de diferențe de preț aferente producției obținute, în negru sau în roşu:

a) în contabilitatea financiară: Nu este cazul;

b) în contabilitatea de gestiune:

- închiderea contului 903 "*Decontări interne privind diferenţele de preţ*" după formula contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| 931 "Costul producției obținute" | = | 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" |

f) Decontarea costului efectiv al producției în curs de execuție, la sfârşitul lunii:

a) în contabilitatea financiară: Nu este cazul;

b) în contabilitatea de gestiune:

- decontarea costului efectiv al producţiei în curs de execuţie, la sfârşitul lunii, are loc după formula contabilă:

| | | |
|---|---|---|
| 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | = | 933 "Costul producţiei în curs de execuţie" |

g) Preluarea costului efectiv al producției în curs de execuție, la începutul lunii următoare:

a) în contabilitatea financiară: Nu este cazul;

b) în contabilitatea de gestiune:

- la începutul lunii următoare, la reluarea activităţii, se preia şi costul producţiei în curs de execuţie, după formula contabilă:

| 933 "Costul producţiei în curs de execuţie" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |
|---|---|---|

h) Concomitent cu preluarea costului efectiv al producției în curs de execuție are loc transferul acestuia asupara contului de calculație:

a) în contabilitatea financiară: Nu este cazul;

b) în contabilitatea de gestiune:

- totodată, transferându-se costul producţiei în curs de execuţie în contul de calculaţie *921 "Cheltuielile activităţii de bază*", ca sold iniţial, după formula contabilă:

| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | = | 933 "Costul producţiei în curs de execuţie" |
|---|---|---|

În cazul producţiei omogene, determinarea costului unitar se face prin diviziunea simplă a totalului cheltuielilor directe şi indirecte la cantitatea de produs finit obţinută din procesul de producţie respectiv:

$$c = \frac{\sum_{i=1}^{n} chd_i + \sum_{i=1}^{n} chind_i}{Q} = \frac{\sum_{i=1}^{n} chp_i}{Q}$$

în care:

c - costul unitar al produsului obţinut;

$chd_i$ - cheltuielile directe de producţie;

$chind_i$ - cheltuieli indirecte de producţie;

$chp_i$ - cheltuieli totale de producţie;

Q - cantitatea totală de produs finit obţinută;

i - articolele de calculaţie.

***Aplicaţia 2***

Se consideră o întreprindere care fabrică un produs (A), în cantitate de 10.000 U/M.,cunoscându-se următoarele date: (tabelul nr. 1):

| Nr. Crt | Articolele de calculaţie | Valoarea - lei - |
|---|---|---|
| 1 | Materii prime şi materiale directe (Cm) | 100.000,00 |
| 2 | Salarii directe, CAS directe, CASS directe şi CFŞ directe (Saes) | 26.400,00 |
| **I** | TOTAL COSTURI DIRECTE (Chd) | 126.400,00 |
| 6 | Costuri indirecte de producţie (Chind) | 21.100,00 |
| **II** | TOTAL COST DE PRODUCŢIE ( Cp) | 147.500,00 |
| 7 | Costuri generale de administraţie (Chga) | 32.500,00 |
| **III** | COSTURI TOTALE ALE PRODUCŢIEI (Chp) | 180.000,00 |

**Tabelul nr. 1** *Situaţia costurilor produsului A*

$$c = \frac{\sum_{i=1}^{5} chd_i + \sum_{i=1}^{2} chind_i}{Q} = \frac{126.400,00 + 53.600,00}{10.000} = \frac{180,00}{10} = 18,00\, lei/U/M.$$

Metoda globală este utilizată în două variante:

- calculaţia globală pe feluri de costuri;
- calculaţia globală pe locuri de costuri.

***Calculaţia globală pe feluri de costuri*** - se aplică în două moduri[103]:

- prin *defalcarea costurilor totale de producţie pe feluri de costuri şi raportarea fiecărui fel de cost la cantitata totală de produse finite obţinute* în perioada de gestiune respectivă, caz în care costul unitar se determină după relaţia:

$$c = \frac{Chp_1}{Q} + \frac{Chp_2}{Q} + \ldots + \frac{Chp_n}{Q} = \sum_{i=1}^{n} \frac{Chp_i}{Q},$$

în care:

[103] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti: Editura Economică, 1999, p. 240.

$Chp_1$, … , $Chp_n$ reprezintă costurile totale, pe feluri de costuri (costurile cu materiile prime şi materialele, costurile cu salariile, costurile cu asigurările sociale, cu protecţia socială, costurile indirecte de producţie, costurile generale de administraţie).

Acest mod de calculare a costului unitar prezintă avantajul că permite şi asigură cunoaşterea şi analiza abaterilor costurilor efective faţă de cele antecalculate şi, în consecinţă, luarea măsurilor corespunzătoare.

***Aplicaţia 3***

Păstrând datele din tabelul nr. 1,

$$c = \frac{\sum_{i=1}^{2} chp_i}{Q} = \frac{Cm}{Q} + \frac{Saes}{Q} + \frac{Chind}{Q} + \frac{Chga}{Q} =$$

$$= \frac{1.00.000,0}{10.000} + \frac{26.400,00}{10.000} + \frac{21.100,00}{10.000} + \frac{32.500,00}{10.000} = 18,00\ lei/U/M.$$

- prin *defalcarea costurilor totale de produţie pe feluri de costuri şi raportarea fiecărui fel de cost la cantităţile de produse finite obţinute şi vândute*. În acest caz, costurile directe propriu-zise se vor raporta la cantitatea de produse obţinută în perioada de gestiune respectivă, iar costurile indirecte de producţie şi cele generale de administraţie, la cantitatea de produse vândută în perioada respectivă, folosind relaţia:

$$c = \frac{Chp_1}{Q} + \ldots + \frac{Chp_n}{Q} + \ldots + \frac{Chind}{Qv} + \frac{Chga}{Qv} = \sum_{i=1}^{n}\left(\frac{Chp_i}{Q} + \frac{Chind}{Qv} + \frac{Chga}{Qv}\right)$$

,

în care:

$Chp_i$ - costurile de producţie directe, pe feluri de costuri;
Chind - costurile indirecte de producţie;
Chga - costurile generale de administraţie;
Qv - cantitatea de produse finite vândute.

Avantajul aplicării acestui mod de calcul constă în faptul că asigură cunoaşterea şi analizarea gradului în care volumul vânzărilor influenţează asupra costurilor indirecte. În acest fel se pot cunoaşte atât abaterile costurilor efective faţă de cele antecalculate, pe feluri de costuri, cât şi modul cum influenţează volumul vânzărilor nivelul costurilor indirecte.

***Aplicaţia 4***

Tot pe baza datelor din tabelul nr.1 dar, ştiind că producţia vândută din produsul "A" în cadrul perioadei de gestiune este de 8.000 U/M.,

$$c = \frac{Cm}{Q} + \frac{Saes}{Q} + \frac{Chind}{Qv} + \frac{Chga}{Qv} = \frac{100.000,00}{10.000} + \frac{26.400,00}{10.000} +$$

$$+ \frac{21.100,00}{8.000} + \frac{32.500,00}{8.000} = 10,00 + 2,64 +$$

$$+ 2,64 + 4,06 = 19,34 \text{ lei/U/M.}$$

***Calculaţia globală pe locuri de costuri*** - se aplică în întreprinderile unde se obţine un singur produs finit dar care parcurge un proces tehnologic desfăşurat pe mai multe etape de fabricare, fiecare etapă constituind un loc de cost. În urma ultimei etape se obţine produsul finit care face obiectul calculaţiei finale.

Caracteristica acestei variante constă în faptul că urmăreşte şi realizează atât calculul costului unitar separat pe fiecare etapă a procesului tehnologic, cât şi pe produs finit. Costul unitar al produsului finit se obţine prin însumarea costurilor unitare ale tuturor locurilor de costuri şi adăugarea costului unitar general de administraţie, conform relaţiei:

$$c = \frac{Ch_1}{Q_1} + \frac{Ch_2}{Q_2} + \ldots + \frac{Ch_n}{Q_n} + \frac{Chga}{Q_f} = \sum_{i=1}^{n}\left(\frac{Ch_i}{Q_i} + \frac{Chga}{Q_f}\right) = \sum_{i=1}^{n}(cl_i + cga)$$

în care:

$Ch_i$ - costurile totale de producţie,directe şi indirecte, ale locului de producţi "i";
Chga - costurile generale de administraţie;
$cl_i$ - costurile unitare de producţie, directe şi indirecte, ale locului de producţie "i";
cga - costul unitar general de administraţie
$Q_i$ - cantitatea de produse prelucrată în fiecare loc de cost "i";
$Q_f$ - cantitatea totală de produse finite obţinute după parcurgerea ultimului loc de fabricaţie.

Aceasă variantă a calculaţiei globale asigură cunoaşterea gradului de participare a fiecărui *loc de costuri* la formarea *costului unitar al produsului finit.* Calculaţia pe locuri de costuri este asemănătoare cu calculaţia pe faze de fabricaţie cu semifabricate.

***Aplicaţia 5***

Fiind vorba de aceeaşi întreprindere şi acelaşi produs ca la *Aplicaţia 2*, dar datele se prezintă ca în tabelul nr. 13:

| Nr Crt | Indicatori \ Locuri de cost | I | II | III | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Materii prime şi materiale directe (lei) | 36.000,00 | 42.000,00 | 22.000,00 | 100.000,00 |
| 2 | Salarii directe CAS directe, CASS directe, CFŞ directe (Saes)(lei) | 11.880,00 | 7.920,00 | 6.600,00 | 26.400,00 |
| 3 | Costuri indirecte de producţie (lei) | 7.500,00 | 8.400,00 | 5.200,00 | 21.100,00 |
| 4 | Total costuri de producţie, pe locuri(lei) | 55.380,00 | 58.320,00 | 33.800,00 | 147.500,00 |
| 5 | Costuri generale de administraţie (lei) | - | - | - | 32.500,00 |
| 6 | Cantitatea prelucrată (U/M.) | 15.000 | 12.000 | 10.000 | 10.000 |

**Tabelul nr. 13** *Situaţia costurilor produsului A*

$$c = \sum_{i=1}^{3}(cl_i + cga) = cl_1 + cl_2 + cl_3 + cga =$$

$$= \frac{55.380,00}{15.000} + \frac{58.320,00}{12.000} + \frac{33.800,00}{10.000} + \frac{32.500,00}{10.000} =$$

$$= 3,69 + 4,86 + 3,38 + 3,25 = 15,18 \ lei/U.M.$$

Astfel calculat, costul unitar este mai mic decât în varianta "*pe feluri de costuri*" deoarece există variaţii între cantitatea intrată la prelucrare şi cantitatea ieşită în urma perlucrării la fiecare loc de costuri. De aceea, pentru a ajunge la costuri corecte pe fiecare loc de cost se apelează la coeficienţii de corecţie ($K_c$) care exprimă raportul dintre cantitatea intrată la prelucrare (Qi) şi cantitatea ieşită de la prelucrare (Qe) la locul respectiv.

$$K_{ci} = \frac{Qi}{Qe}, \quad \text{iar}$$

$$cl_i = cl_{i-1} \times K_{ci} + \frac{Chdl_i + Chindl_i}{Qel_i}$$

$$c = cl_n + cga, \quad \text{în care:}$$

$Chdl_i$ - costurile directe ale locului de producţie "i";

$Chindl_i$ - costurile indirecte de producţie ale locului de producţie "i";

$Qel_i$ - cantitatea de produse ieşită din locul de fabricaţie "i";

Prin urmare:

$$cl_1 = cl_0 \times K_{C1} + \frac{Chd_1 + Chindl_1}{Qel_1} = cl_0 \times K_{C1} + \frac{Cpl_1}{Qel_1} = cl_0 \times K_{C1} + cl_1 =$$

$$0,00 + \frac{55.380,00}{15.000} = 0,00 + 3,69 = 3,69 \text{ lei/ U/M};$$

$$cl_2 = cl_1 \times K_{C2} + \frac{Chdl_2 + Chindl_2}{Qel_2} = cl_1 \times K_{C2} + cl_2 = 3,69x\frac{15.000}{12.000} + \frac{58.320,00}{12.000} =$$

$$= 3,69 \times 1,25 + 4,86 = 9,47 \ lei/U/M \ ;$$

$$cl_3 = cl_2 \times K_{C3} + \frac{Chdl_3 + Chindl_3}{Qel_3} = cl_2 \times K_{C3} + cl_3 = 9{,}47x\frac{12.000}{10.000} + \frac{33.800{,}00}{10.000} =$$

$$= 9{,}47 \times 1{,}20 + 3{,}38 = 11{,}37 + 3{,}38 = 14{,}75 \ ;$$

$$c = cl_3 + cga = 14{,}75 + \frac{32.500{,}00}{10.000} = 14{,}75 + 3{,}25 = 18{,}00 \ lei/U/M$$

ceea ce corespunde cu costul unitar determinat în varianta "simplă" şi varianta "pe feluri de costuri".

În cazul producţiei sortotipodimensionale se procedează astfel[104]:

- din ansamblul tipodimensiunilor obţinute, se alege o tipodimensiune drept produs etalon sau echivalent;
- se stabileşte un parametru de echivalare, care poate fi o caracteristică economică sau de altă natură, comună tuturor tipodimensiunilor ce urmează a fi echivalate (de exemplu, valoarea materiilor prime încorporate în fiecare produs, salariile directe, totalul cheltuielilor directe etc.);
- se determină coeficientul de echivalenţă al fiecărei tipodimensiuni ($K_j$) prin raportarea mărimii parametrului de echivalare specific ($MPE_j$) la marimea parametrului de echivalare al tipodimensiunii etalon ($MPE_e$), după relaţia:

$$k_j = \frac{MPE_j}{MPE_e};$$

- producţie obţinută din fiecare tipodimensiune se taransformă în produs etalon sau echivalent ($q_{ej}$), prin ponderea cantităţii fizice de produse obţinute din fiecare tipodimensiune ($q_j$) cu coeficientul de echivalenţă determinat ($k_j$), potrivit relaţiei:

$$q_{ej} = q_j \times k_j;$$

- se raportează cheltuielile totale de producţie ($\Sigma chp_i$) la cantitatea totală de produse echivalate ($\Sigma q_{ej}$), determinându-se costul unitar al produsului echivalent, conform relaţiei:

[104] **DUMBRAVĂ, P., POP, A.** – ***Contabilitatea de gestiune în industrie***, ed. a 2-a, Deva:Editura Intelcredo, 2011, p.207-208.

$$c_e = \frac{\sum_{i=1}^{n} chp_i}{\sum_{j=1}^{m} q_{ej}};$$

- se determină costul unitar al fiecărei tipodimensiuni ($K_j$), prin ponderea costului unitar al produsului echivalent ($c_e$) cu coeficientul de echivalenţă specific ($K_j$), potrivit relaţiei:

$$c_j = c_e \times K_j .$$

Acest procedeu este cunoscut, în literatura de specialitate, ca ***procedeul coeficienţilor, al cifrelor, sau al indicilor de echivalenţă.***

În teoria şi practica economică s-au conturat mai multe variante de calcul ale procedeului coeficienţilor de echivalenţă, în funcţie de modul de calcul al acestor coeficienţi şi de numărul parametrilor care stau la baza calculului coeficienţilor.

În funcţie de ***modul de calcul***, se disting:

- *coeficienţi de echivalenţă direcţi*, calculaţi ca raport între mărimea parametrului de echivalare al tipodimensiunii date şi mărimea parametrului de echivalare al tipodimensiunii etalon şi aplicaţi atunci când între parametru şi cheltuielile de producţie există o relaţie direct proporţională;

- *coeficienţi de echivalenţă inversaţi*, calculaţi ca raport între mărimea parametrului de echivalare al tipodimensiunii etalon şi mărimea parametrului de echivalare al tipodimensiunii date şi aplicaţi atunci când între parametru şi cheltuielile de producţie există o relaţie invers proporţională.

În funcţie de ***numărul parametrilor*** care stau la baza calculului coeficienţilor, calculaţi atât ca raport direct, cât şi ca raport inversat, distingem:

- *coeficienţi de echivalenţă simpli*, în calculul cărora se utilizează un singur parametru, comun tuturor produselor;

- *coeficienţi de echivalenţă complecşi*, în calculul cărora se utilizează doi sau mai mulţi parametri, comuni tuturor produselor;

- *coeficienţi de echivalenţă agregaţi*, în calculul cărora se utilizează parametri diferiţi pentru fiecare articol de calculaţie şi presupune utilizarea unor serii multiple de coeficienţi de echivalenţă simpli, agregaţi

prin calcul cu ponderea articolelor de calculaţie în totalul cheltuielilor sortimentului de produse din care fac parte tipodimensiunile respective.

Indiferent de varianta utilizată, etapele de lucru sunt aceleaşi, diferind doar modul de calcul al coeficienţilor de echivalenţă.

***Aplicaţia 6***

***Varianta coeficienţilor de echivalenţă simpli***

O întreprindere execută, în timpul lunii, cinci tipodimensiuni ale unui sortiment de produs, pentru care cheltuielile totale de producţie sunt de 40.864,50 lei, produsul echivalent este tipodimensiunea **B**, iar parametrul de echivalare este "consumul de materii prime normat", conform datelor din tabelul nr. 14:

| Nr. crt. | Specificaţie \ Tipodimensiunile | A | B | C | D | E |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1. | Unităţi fizice fabricate (buc) | 480 | 600 | 500 | 550 | 460 |
| 2. | Consum specific de materii prime (kg) | 1200 | 1000 | 1150 | 950 | 980 |

**Tabelul nr. 14:** *Situaţia tipodimensiunilor de produse*

a) alegerea tipodimensiunii etalon: produsul B;
b) determinarea coeficienţilor de echivalenţă:

$$\left(K_j = \frac{MPEj}{MPEe}\right);$$

$$K_A = \frac{1.200}{1.000} = 1{,}20;$$

$$K_B = \frac{1.000}{1.000} = 1{,}00;$$

$$K_C = \frac{1.150}{1.000} = 1{,}15;$$

$$K_D = \frac{950}{1.000} = 0{,}95;$$

$$K_E = \frac{980}{1.000} = 0{,}98;$$

c) transformarea producţiei fizice din fiecare tipodimensiune în produs echivalent $\left(q_{ej} = q_j \cdot K_j\right)$:

$$q_{eA} = q_A \cdot K_A = 480 \cdot 1{,}2 = 576{,}00;$$
$$q_{eB} = q_B \cdot K_B = 600 \cdot 1{,}00 = 600{,}00;$$
$$q_{eC} = q_C \cdot K_C = 500 \cdot 1{,}15 = 575{,}00;;$$
$$q_{eD} = q_D \cdot K_D = 550 \cdot 0{,}95 = 522{,}50;;$$
$$q_{eE} = q_E \cdot K_E = 460 \cdot 0{,}98 = 450{,}80.;$$

Total producţie echivalentă:

$$\sum_{i=1}^{5} q_{ej} = q_{eA} + q_{eB} + q_{eC} + q_{eD} + q_{eE} = 576{,}00 + 600{,}00 + 575{,}00 + 522{,}50 + 450{,}80 = 2724{,}30$$

d) determinarea costului unitar al produsului echivalent:

$$c_e = \frac{\sum_{i=1}^{n} chp_i}{\sum_{j-1}^{5} q_{ej}}$$

$$c_e = \frac{40.864{,}50}{2.724{,}30} = 15{,}00 \ lei/U/M \ q_{ej};$$

e) determinarea costului unitar al fiecărei tipodimensiuni

$(c_j = c_e \cdot K_j)$:

$c_A = c_e$ x $K_A = 15{,}0$ x $1{,}20 = 18{,}00$ lei/U/M.A;
$c_B = c_e$ x $K_B = 15{,}0$ x $1{,}00 = 15{,}00$ lei/U/M.B;
$c_C = c_e$ x $K_C = 15{,}0$ x $1{,}15 = 17{,}25$ lei/U/M.C;
$c_D = c_e$ x $K_D = 15{,}0$ x $0{,}95 = 14{,}25$ lei/U/M.D;
$c_E = c_e$ x $K_E = 15{,}0$ x $0{,}98 = 14{,}70$ lei/U/M.E.

f) determinarea costurilor totale, pe tipodimensiuni $\left(ctj = cjxq_j\right)$:

$$Ct_A = c_A x q_A = 480x18{,}00 = 8.640{,}00 \text{ lei}$$
$$Ct_B = c_B x q_B = 600x15{,}00 = 9.000{,}00 \text{ lei}$$
$$Ct_C = c_C x q_C = 500x17{,}25 = 8.625{,}00 \text{ lei}$$
$$Ct_D = c_D x q_D = 550x14{,}25 = 7.837{,}50 \text{ lei}$$
$$Ct_E = c_E x q_E = 460x14{,}70 = 6.762{,}00 \text{ lei}$$
Cheltuieli totale = 40.864,50 lei

### *Aplicaţia 7*
### *Varianta coeficienţilor de echivalenţă complecşi*

Această variantă presupune utilizarea mai multor parametri de echivalare, prin aceasta, asigurând o mai mare apropiere a fiecărei tipodimensiuni de produs de costuri. De această dată, coeficienţii de echivalenţă vor fi nişte coeficienţi complecşi pe fiecare tipodimensiune, determinându-se ca un produs între coeficienţii simpli, după relaţia:

$$K_{ci} = \prod_{j=1}^{m} \frac{MPE_i^j}{MPE_e^j},$$

în care:

$MPE_i^j$ - parametrul de echivalare "j" al tipodimensiunii "i";

$MPE_e^j$ - parametrul de echivalare "j" al tipodimensiunii etalon;

m - numărul parametrilor de echivalare.

O întreprindere execută, în timpul lunii, cinci tipodimensiuni ale unui sortiment de produs, pentru care cheltuielile totale de producţie sunt de 15.219.12 lei, produsul echivalent este tipodimensiune **C**, iar parametrii de echivalare sunt "consumul de materii prime normat " şi "timpul unitar de prelucrare" normat, conform datelor din tabelul nr. 15:

| Nr. crt. | Specificaţie \ Tipodimensiuni | A | B | C | D | E |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1. | Unităţi fizice fabricate (buc) | 220 | 180 | 200 | 240 | 250 |
| 2. | Consum de materii prime (kg) | 900 | 980 | 1000 | 1050 | 1100 |
| 3. | Timp unitar de prelucrare (min) | 27 | 36 | 30 | 33 | 24 |

**Tabelul nr. 15:** *Situaţia tipodimensiunilor de produse*

a) alegerea tipodimensiunii etalon: produsul C;

b) determinarea coeficienţilor de echivalenţă $\left(K_{cj} = \prod_{i=1}^{2} \frac{MPE_i^j}{MPE_e^j}\right)$:

$$K_{cA} = \frac{900}{1000} x \frac{27}{30} = 0,9x0,9 = 0,81;$$

$$K_{cB} = \frac{980}{1000} x \frac{36}{30} = 0,98x1,2 = 1,18;$$

$$K_{cC} = \frac{1000}{1000} x \frac{30}{30} = 1{,}0x1{,}0 = 1{,}00\,;$$

$$K_{cD} = \frac{1050}{1000} x \frac{33}{30} = 1{,}05x1{,}1 = 1{,}16\,;$$

$$K_{cE} = \frac{1100}{1000} x \frac{24}{30} = 1{,}1x0{,}8 = 0{,}88\,.$$

c) transformarea producţiei fizice din fiecare tipodimensiune în produs echivalent ($q_{ej} = q_j x K_{cj}$):

$$q_{eA} = q_A x K_{cA} = 220x0{,}81 = 178{,}20\ U/M$$

$$q_{eB} = q_B x K_{cB} = 180x1{,}18 = 211{,}68\ U/M;$$

$$q_{eC} = q_C x K_{cC} = 200x1{,}00 = 200{,}00\ U/M;$$

$$q_{eD} = q_D x K_{cD} = 240x1{,}16 = 277{,}20\ U/M;$$

$$q_{eE} = q_E x K_{cE} = 250x0{,}88 = 220{,}00 U/M\,.$$

Total producţie echivalentă:

$$\sum_{j=1}^{5} q_{ej} = q_{eA} + q_{eB} + q_{eC} + q_{eD} + q_{eE} = 178{,}20 + 211{,}68 +$$

$$+ 200{,}00 + 277{,}20 + 220{,}00 = 1087{,}08\ U/M$$

d) determinarea costului unitar al produsului echivalent

$$\left( c_e = \frac{\sum_{i=1}^{n} chpi}{\sum_{j=1}^{5} q_{ej}} \right):$$

$$c_e = \frac{15.219{,}12}{1.087{,}08} = 14{,}00 \text{lei/U/M } q_{ej};$$

e) determinarea costului unitar al fiecărei tipodimensiuni $\left(c_j = c_e x K_{ej}\right)$:

$$c_A = c_e \cdot K_{cA} = 14{,}00 \cdot 0{,}81 = 11{,}34 \text{ lei/U/M.A;}$$
$$c_B = c_e \cdot K_{cB} = 14{,}00 \cdot 1{,}18 = 16{,}46 \text{ lei/U/M.B;}$$
$$c_C = c_e \cdot K_{cC} = 14{,}00 \cdot 1{,}00 = 14{,}00 \text{ lei/U/M.C;}$$
$$c_D = c_e \cdot K_{cD} = 14{,}00 \cdot 1{,}16 = 16{,}17 \text{ lei/U/M.D;}$$
$$c_E = c_e \cdot K_{cE} = 14{,}00 \cdot 0{,}88 = 12{,}32 \text{ lei/U/M.E.}$$

f) determinarea costurilor totale, pe tipodimensiuni $(Ctj = c_j x q_j)$:

$Ct_A = c_A \cdot q_A = 11{,}34 \cdot 220 = 2.494{,}80$ lei
$Ct_B = c_B \cdot q_B = 16{,}46 \cdot 180 = 2.963{,}52$ lei
$Ct_C = c_C \cdot q_C = 14{,}00 \cdot 200 = 2.800{,}00$ lei
$Ct_D = c_D \cdot q_D = 16{,}17 \cdot 240 = 3.880{,}80$ lei
$Ct_E = c_E \cdot q_E = 12{,}32 \cdot 250 = 3.080{,}00$ lei

Cheltuieli totale =15.219,12 lei

***Aplicaţia 8***

***Varianta coeficienţilor de echivalenţă agregaţi*** [105]

Deşi calculaţia în această variantă se desfăşoară în aceleaşi etape specifice coeficienţilor de echivalenţă, în stabilirea coeficienţilor de echivalenţă agregaţi trebuie parcurse următoarele faze:

- determinarea seriilor de coeficienţi de echivalenţă simpli pentru fiecare produs, în funcţie de parametrii de echivalenţă ataşaţi fiecărui articol de calculaţie ( $K_{si}$ ):

$$K_{si} = \frac{MPE_i}{MPE_e};$$

- determinarea ponderii ($P_j$) fiecărui articol de calculaţie ($Ch_j$) în totalul cheltuielilor sortimentelor de produse (CT) din care fac parte mai multe tipodimensiuni:

$$P_j = \frac{Ch_j}{CT};$$

- determinarea coeficientului de echivalenţă agregaţi ($K_{ai}$) prin agregarea seriilor de coeficienţi de echivalenţă simpli ($K_{si}$) ai parametrilor

---

[105] **DUMBRAVĂ, P., POP, A.** – *Contabilitatea de gestiune în industrie*, ed. a 2-a, Deva:Editura Intelcredo, 2011, p. 212..

de echivalenţă ataşaţi fiecărui asticol de calculaţie cu ponderile acestora în totalul cheltuielilor ($P_j$):

$$K_{ai} = \sum_{j=1}^{m} K_{si} \, x \, P_j \,, \text{ în care:}$$

j - numărul articolelor de calculaţie.

**Ilustrare**:

O întreprindere execută, în timpul lunii, trei tipodimensiuni ale unui sortiment de produs, penru care cheltuielile totale de producţie sunt de 26.621,88 lei, din care: 40% - materii prime şi materiale directe; 30% - salarii şi alte elemente directe; 15% - CIFU; 5% - CGS şi 10% CGA.

Se consideră tipodimensiunea **A** ca produs echivalent (etalon) şi următoarea asociere a parametrilor de echivalenţă cu articolele de calculaţie:

- consum specific de materii prime pentru "materii prime şi materiale directe" şi "cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului"(CIFU);
- consum specific de manoperă pentru "salarii şi alte elemente, directe", "cheltuieli generale ale secţiei" (CGS) şi "cheltuieli generale de administraţie" (CGA), conform datelor din tabelul nr. 16:

| Nr crt | Specificaţie \ Tipodimensiunile | A | B | C | D |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. | Unităţi fizice fabricate (buc) | 500 | 450 | 600 | 550 |
| 2. | Consum specific de materiale (kg) | 60 | 48 | 66 | 54 |
| 3. | Consum specific de manoperă (ore-om) | 20 | 22 | 26 | 18 |

**Tabelul nr. 16** *Situaţia tipodimensiunilor de produse*

a) alegerea tipodimensiunii etalon: produsul A;

b) determinarea coeficienţilor de echivalenţă

$b_1$) determinarea seriilor de coeficienţi de echivalenţă simpli $\left( K_{si} = \frac{MPE_i}{MPE_e} \right)$:

- pentru tipodimensiunea A:

- în funcţie de parametrul de echivalare "consum specific de materiale":

$$K_{sA} = \frac{60}{60} = 1{,}00\ ;$$

- în funcţie de parametrul de echivalare "consum specific de manoperă":

$$K_{sA} = \frac{20}{20} = 1{,}00;$$

- pentru tipodimensiunea B:

- în funcţie de parametrul de echivalare "consum specific de materiale":

$$K_{sB} = \frac{48}{60} = 0{,}80;$$

- în funcţie de parametrul de echivalare "consum specific de manoperă":

$$K_{sB} = \frac{22}{20} = 1{,}10;$$

- pentru tipodimensiunea C:

- în funcţie de parametrul de echivalare "consum specific de materiale":

$$K_{sC} = \frac{66}{60} = 1{,}10;$$

- în funcţie de parametrul de echivalare "consum specific de manoperă":

$$K_{sC} = \frac{26}{20} = 1{,}30;$$

- pentru tipodimensiunea D:

- în funcţie de parametrul de echivalare "consum specific de materiale":

$$K_{sD} = \frac{54}{60} = 0{,}90;$$

- în funcţie de parametrul de echivalare "consum specific de manoperă":

$$K_{sD} = \frac{18}{20} = 0{,}90;$$

$b_2$) ponderea articolelor de calculaţie în totalul cheltuielilor este deja cunoscută, prin datele problemei;

$b_3$) determinarea coeficienţilor de echivalenţă agregaţi $\left( K_{ai} = \sum_{j=1}^{4} K_{si} \cdot P_j \right)$:

$$K_{aA} = 0,4 \times 1,0 + 0,3 \times 1,0 + 0,15 \times 1,0 + 0,05 \times 1,0 + 0,1 \times 1,0 =$$
$$= 0,4 + 0,3 + 0,15 + 0,05 + 0,1 = 1,00;$$

$$K_{aB} = 0,4 \times 0,8 + 0,3 \times 1,1 + 0,15 \times 0,8 + 0,05 \times 1,1 + 0,1 \times 1,1 =$$
$$= 0,32 + 0,33 + 0,12 + 0,06 + 0,11 = 0,94;$$

$$K_{aC} = 0,4 \times 1,1 + 0,3 \times 1,3 + 0,15 \times 1,1 + 0,05 \times 1,3 + 0,1 \times 1,3 =$$
$$= 0,44 + 0,39 + 0,16 + 0,07 + 0,13 = 1,19;$$

$$K_{aD} = 0,4 \times 0,9 + 0,3 \times 0,9 + 0,15 \times 0,9 + 0,05 \times 0,9 + 0,1 \times 0,9 =$$
$$= 0,36 + 0,27 + 0,13 + 0,05 + 0,09 = 0,90 .$$

c) transformarea producţiei fizce din fiecare tipodimensiune în produs echivalent $\left( q_{ej} = q_j \times K_{ai} \right)$:

$$q_{eA} = q_A \cdot K_{aA} = 500 \times 1,0 = 500,00 \ \ U/M;$$

$$q_{eB} = q_B \cdot K_{aB} = 450 \times 0,94 = 420,75 \ \ U/M;$$

$$q_{eC} = q_C \cdot K_{aC} = 600 \times 1,19 = 714,00 \ \ U/M;$$

$$q_{eD} = q_D \cdot K_{aD} = 550 \times 0,9 = 495,00 \ \ U/M..$$

Total producţie echivalentă:

$$\sum_{j=1}^{4} q_{ej} = q_{eA} + q_{eB} + q_{eC} + q_{eD} = 500,00 + 420,75 + 714,00 + 495,00 = 2129,75 \ \ U/M.$$

d) determinarea costului unitar al produsului echivalent

$$\left( c_e = \frac{\sum_{i=1}^{n} chpi}{\sum_{j=1}^{4} q_{ej}} \right):$$

$$c_e = \frac{26.621,88}{2.129,75} = 12,50 lei U/M \ q_{ej};$$

e) determinarea costului unitar al fiecărei tipodimensiuni $\left(c_j = c_e \cdot K_{aj}\right)$:

$$c_A = c_e \cdot K_{aA} = 12{,}5 \times 1{,}00 = 12{,}50 \text{ lei/U/M.A;}$$
$$c_B = c_e \cdot K_{aB} = 12{,}5. \times 0{,}94 = 11{,}69 \text{ lei/U/M.B;}$$
$$c_C = c_e \cdot K_{aC} = 12{,}5 \times 1{,}19 = 14{,}88 \text{ lei/U/M.C;}$$
$$c_D = c_e \cdot K_{aD} = 12{,}5 \times 0{,}90 = 11{,}25 \text{ lei/U/M.D.}$$

f) determinarea costurilor totale, pe tipodimensiuni $\left(C_{tj} = c_j \times q_j\right)$:

$$C_{tA} = c_A \cdot q_A = 12{,}50 \times 500 = 6.250{,}00 \text{lei;}$$
$$C_{tB} = c_B \cdot q_B = 11{,}69 \times 450 = 5.259{,}38 \text{lei;}$$
$$C_{tC} = c_C \cdot q_C = 14{,}88 \times 600 = 8.925{,}00 \text{lei;}$$
$$C_{tD} = c_D \cdot q_D = 11{,}25 \times 550 = 6.187{,}50 \text{lei;}$$

Total cheltuieli = 26.621,88 lei.

Aceste variante ale procedeului coeficienţilor de echivalenţă pot fi aplicate şi prin calcularea coeficienţilor de echivalenţă inversaţi şi anume atunci când între parametrii de echivalare şi cheltuielile de producţie exista un raport invers proporţional.

În acest caz etapele de lucru sunt aceleaşi, iar calculul coeficienţilor de echivalenţă are loc prin raportarea mărimii parametrului de echivalare al produsului etalon la mărimea parametrului de echivalare al fiecărei tipodimensiuni.

### *III.4.1.1.2. Metoda pe comenzi*

***Metoda pe comenzi*** [106] se aplică în unităţile cu producţie individuală şi în cele cu producţie de serie mică, producţie caracterizată prin exemplare unice sau prin număr mic de exemplare, care nu se repetă sau, dacă se repetă, se repetă doar accidental. Este cazul unităţilor din industria construcţiilor de maşini, a mobilei, confecţiilor, electronică, de reparaţii maşini şi utilaje etc.

[106] **BUDUGAN, D.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002, p. 319.

De regulă, aceste unităţi, la sfârşitul perioadei de gestiune, prezintă şi producţie în curs de execuţie, iar în anumite cazuri, şi semifabricate.

Obiectul calculaţiei îl constituie fiecare comandă dată, lansată pentru o anumită cantitate de produse sau pentru un anumit volum de lucrări.

Comanda de fabricaţie nu trebuie confundată cu purtătorul de cheltuieli. Purtătorul de cheltuieli este reprezentat de producţia care se fabrică în cadrul unei unităţi productive, unicatul sau seria de produse. Comanda este elementul de delimitare a cheltuielilor pe purtători de cheltuieli.

Metoda constă în colectarea cheltuielilor directe pe comenzi şi repartizarea cheltuielilor indirecte pe fiecare comandă în parte.

Obiectul unei comenzi de fabricaţie diferă, în funcţie de faptul dacă purtătorul de cheltuieli îl reprezintă producţia individuală - care se organizează, de regulă, în varianta "fără semifabricate", sau producţia de serie - care se poate organiza atât în varianta "fără semifabricate" cât şi în varianta "cu semifabricate".

În cazul variantei "***fără semifabricate***"[107], comanda are ca purtător de cheltuieli produsul sau lotul de produse organizat în serie mică.

Dacă putătorul de cheltuieli este produsul individual, costul unitar se determină după relaţia:

$$c = \sum_{s=1}^{t}\left(\sum_{i=1}^{n} Chd_i + \sum_{j=1}^{m} Chind_j\right)_s ,$$

iar dacă purtătorul de cheltuieli este lotul de produse, costul unitar se va determina astfel:

$$c = \frac{\sum_{s=1}^{t}\left(\sum_{i=1}^{n} Chd_i + \sum_{j=1}^{m} Chind_j\right)_s}{Q},$$

în care:

[107] **DUMBRAVĂ, P., POP, A.** – *Contabilitatea de gestiune în industrie*, ed. a 2-a, Deva:Editura Inteleredo, 2011,p. 283.

c - costul unitar al produsului individual sau al produsului din lot;

s - secţia de fabricaţie în care se obţine produsul;

$Chd_i$ - cheltuieli directe de producţie dintr-o secţie de producţie, pe articole de calculaţie;

$Chind_j$ - cheltuieli indirecte de producţie dintr-o secţie de producţie, pe articole de calculaţie;

Q - cantitatea de produse din lotul de comandă.

În cazul producţiei de serie mică organizată în varianta "***cu semifabricate***"[108], unde produsele finite se obţin fie prin confecţionarea (turnarea) unor subansamble şi apoi asamblarea lor, fie prin cumpărarea unor subansamble (piese) şi apoi finisarea şi asamblarea lor, comanda poate avea ca purtător de cheltuieli:

- lotul de piese (repere) confecţionate prin diverse procedee mecanice;
- lotul de piese (repere) achiziţionate şi finisate;
- lotul de subansamble care compun produsul finit;
- lotul sau seria de produse finite,

iar relaţia de calcul va fi:

$$c = \frac{\sum_{l=1}^{t} q_{pl} c_{pl} + \left( \sum_{i=1}^{n} Chd_i + \sum_{j=1}^{m} Chind_j \right)_a}{Q} =$$

$$= c_1 + c_2 + \ldots + c_n + \frac{\left( \sum_{i=1}^{n} Chd_i + \sum_{j=1}^{m} Chind_j \right)_a}{Q},$$

în care:

$q_{pl}$ - consumul specific de piese, subansamble sau semifabricate;

$c_{pl}$ - costul unei piese, subansamblu sau semifabricat;

$Chd_i$ cheltuieli directe din secţia de asamblare, pe articole de calculaţie;

$Chind_j$ cheltuieli indirecte din secţie de asamblare, pe articole de calculaţie;

a asamblarea;

Q - cantitatea de produse finite din seria respectivă

$c_1 \ldots c_n$ - costurile unitare ale pieselor, subansamblelor sau semifabricatelor.

---

[108] **DUMBRAVĂ, P., POP, A.** – *Contabilitatea de gestiune în industrie*, ed. a 2-a, Deva: Editura Intelcredo, 2011, p. 284.

Indiferent de cazul şi varianta la care ne raportăm, costul comenzii se calculează după terminarea acesteia, chiar dacă perioada de execuţie cuprinde mai multe perioade de gestiune. Aceasta nu înseamnă că la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune loturile parţiale de produse nu se evaluează. Evaluarea lor are loc fie la costul antecalculat, fie la costul efectiv al unor produse similare, ceea ce nu are un caracter exact, deoarece diferenţa în urma decontării parţiale a cheltuielilor aferente produselor finite din comandă se va suporta de ultima parte a lotului de produse şi anume de cele ce urmează a se finaliza, fapt ce are consecinţe asupra situaţiei economico-financiare a perioadei de finalizare a acestora.

La primirea ei de la client, comanda primeşte un cod (simbol cifric) şi pe baza acestuia se vor consemna toate consumurile de factori de producţie, pe articole de calculaţie.

***Aplicaţia 9***

***Metoda pe comenzi, varianta fără semifabricate***

O întreprindere dispune de două secţii de bază ($S_I$ şi $S_{II}$), două secţii auxiliare (centrala termică - CT şi centrala de apă - CA) şi un sector administartiv (SA).

În cadrul secţiilor de bază se execută patru comenzi: $C_{100}$, $C_{200}$, $C_{300}$ şi $C_{400}$.

Lunar, întreprinderea execută: 25 U/M din $C_{100}$, 23 U/M din $C_{200}$, 20 U/M din $C_{300}$ şi 25 U/M din $C_{400}$ şi efectuează următoarele cheltuieli:

| | |
|---|---|
| **1.** Materii prime: | 20.000,00 lei |
| - la S I | 12.000,00 lei |
| - $C_{100}$ | 4.000,00 lei |
| - $C_{200}$ | 3.000,00 lei |
| - $C_{300}$ | 2.000,00 lei |
| - $C_{400}$ | 3.000,00 lei |
| - la S II | 8.000,00 lei |
| - $C_{100}$ | 2.500,00 lei |
| - $C_{200}$ | 2.000,00 lei |
| - $C_{300}$ | 1.500,00 lei |
| - $C_{400}$ | 2.000,00 lei |
| Materiale consumabile: | 10.000,00 lei |
| - la S I | 1.500,00 lei |
| - la S II | 2.000,00 lei |
| - la CT | 2.000,00 lei |
| - la CA | 1.500,00 lei |
| - la SA | 3.000,00 lei |
| **2.** Salarii şi alte elemente ce decurg din calculul salariilor: | 39.600,00 lei |
| • salariile muncitorilor de bază din secţiile de bază: | 15.840,00lei |
| - la S I | 9.240,00 lei |
| - $C_{100}$ | 2.640,00 lei |
| - $C_{200}$ | 2.640,00 lei |
| - $C_{300}$ | 1.980,00 lei |
| - $C_{400}$ | 1.980,00 lei |
| - S II | 6.600,00 lei |
| - $C_{100}$ | 1.320,00 lei |
| - $C_{200}$ | 1.980,00 lei |
| - $C_{300}$ | 1.320,00 lei |
| - $C_{400}$ | 1.980,00 lei |
| • salariile personalului din secţiile auxiliare : | 7.920,00 lei |
| - la CT | 4.620,00 lei |
| - la CA | 3.300,00 lei |
| • salariile personalului auxiliar din secţiile de bază : | 11.880,00 lei |
| - la S I | 6.600,00 lei |
| - la S II | 5.280,00 lei |
| • salariile personalului din sectorul administrativ : | 3.960,00 lei |
| **3.** Amortizarea activelor imobilizate: | 15.000,00 lei |
| - la S I | 5.000,00 lei |
| - la S II | 4.000,00 lei |
| - la CT | 2.500,00 lei |
| - la CA | 2.000,00 lei |
| - la SA | 1.500,00 lei |

Aceste cheltuieli (cu materiile prime, materialele consumabile, salarii şi alte elemente ce decurg din calculul salariilor şi amortizările se vor înregistra în contabilitatea financiară. Prin preluarea lor grupată pe comenzi de produse lansate în fabricaţie de către contabilitatea de gestiune

şi, parcurgând etapele specifice de calculaţie a costurilor, se va ajunge la calculul costului unitar efectiv.

Operaţiunile economice care au loc pe parcursul perioadei de gestiune se înregistrează în contabilitatea financiară şi în contabilitatea de gestiune, cronologic şi sistematic, astfel:

***1) Înregistrarea consumului de materii prime şi materiale consumabile în sumă de 30.000,00 lei, astfel:***

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 601"Cheltuieli cu materiile prime" | = | 301 „Materii prime" | 20.000,00 | 20.000 |
| analitic: $S_I/C_{100}$ | | | (4.000) | |
| $C_{200}$ | | | (3.000) | |
| $C_{300}$ | | | (2.000) | |
| $C_{400}$ | | | (3.000) | |
| $S_{II}/C_{100}$ | | | (2.500) | |
| $C_{200}$ | | | (2.000) | |
| $C_{300}$ | | | (1.500) | |
| $C_{400}$ | | | (2.000) | |
| 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile" | = | 302 „Materiale consumabile" | 10.000 | 10.000 |
| analitic: $S_I$ | | | (1.500) | |
| $S_{II}$ | | | (2.000) | |
| CT | | | (2.000) | |
| CA | | | (1.500) | |
| SA | | | (3.000) | |

c) în contabilitatea de gestiune:

1.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 30.000,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | (20.000) | |
| 921/I/$C_{100}$ | | | (4.000) | |
| 921/I/$C_{200}$ | | | (3.000) | |
| 921/I/$C_{300}$ | | | (2.000) | |
| 921/I/$C_{400}$ | | | (3.000) | |
| 921/II/$C_{100}$ | | | (2.500) | |
| 921/II/$C_{200}$ | | | (2.000) | |
| 921/II/$C_{300}$ | | | (1.500) | |
| 921/II/$C_{400}$ | | | (2.000) | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | | (3.500) | |
| 922/CT | | | (2.000) | |
| 922/CA | | | (1.500) | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | (3.500) | |
| 923/I | | | (1.500) | |
| 923/II | | | (2.000) | |
| 924"Cheltuieli generale de administraţie" | | | (3.000) | |

***2) Înregistrarea cheltuielilor cu salariile şi celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor, în sumă de 39.600,00 lei, astfel:***

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 641"Cheltuieli cu salariile personalului" | = | 421 "Personal- salarii datorate" | 32.595 | 32.595 |
| analitic:$S_I/C_{100}$ | | | (2.173) | |
| $C_{200}$ | | | (2.173) | |
| $C_{300}$ | | | (1.630) | |
| $C_{400}$ | | | (1.630) | |
| $S_{II}/C_{100}$ | | | (1.087) | |
| $C_{200}$ | | | (1.630) | |
| $C_{300}$ | | | (1.087) | |
| $C_{400}$ | | | (1.630) | |
| $S_I$, indirecte | | | (5.432) | |
| $S_{II}$, indirecte | | | (4.346) | |
| CT | | | (3.802) | |
| CA | | | (2.716) | 5.148 |
| SA | | | (3.259) | |
| 6451"Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale" | = | 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale" | 5.148 | |
| analitic: SI/ $C_{100}$ | | | (343) | |
| $C_{200}$ | | | (343) | |
| $C_{300}$ | | | (257) | |
| $C_{400}$ | | | (257) | |
| SII/$C_{100}$ | | | (172) | |
| $C_{200}$ | | | (257) | |
| $C_{300}$ | | | (172) | |
| $C_{400}$ | | | (257) | |
| $S_I$, indirecte | | | (858) | |
| $S_{II}$, indirecte | | | (687) | |
| CT | | | (601) | |
| CA | | | (429) | |
| SA | | | (515) | |
| 6453 „Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | = | 4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | 1.696 | 1.696 |
| analitic: SI/$C_{100}$ | | | (113) | |
| $C_{200}$ | | | (113) | |
| $C_{300}$ | | | (85) | |
| $C_{400}$ | | | (85) | |
| SII/$C_{100}$ | | | (56) | |
| $C_{200}$ | | | (85) | |
| $C_{300}$ | | | (56) | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| $C_{400}$ | | | (85) | |
| SI, indirecte | | | (283) | |
| SII, indirecte | | | (226) | |
| CT | | | (198) | |
| CA | | | (141) | |
| SA | | | (170) | |
| 6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de şomaj” | = | 4371”Contribuția unității la fondul de şomaj” | 161 | 161 |
| analitic:SI/$C_{100}$ | | | (11) | |
| $C_{200}$ | | | (11) | |
| $C_{300}$ | | | (8) | |
| $C_{400}$ | | | (8) | |
| SII/$C_{100}$ | | | (5) | |
| $C_{200}$ | | | (8) | |
| $C_{300}$ | | | (5) | |
| $C_{400}$ | | | (8) | |
| SI, indirecte | | | (27) | |
| SII, indirecte | | | (21) | |
| CT | | | (19) | |
| CA | | | (14) | |
| SA | | | (16) | |

Notă: pentru fiecare dintre subdiviziunile organizatorice, salariile din datele problemei au fost defalcate pe salarii propriu-zise, contribuții la asigurările sociale, contribuții la asigurările sociale de sănătate şi contribuții la fondul de şomaj.

c) în contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2. | | | | |
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 39.600,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | 15.840,00 | |
| 921/I/$C_{100}$ | | | (2.640,00) | |
| 921/I/$C_{200}$ | | | (2.640,00) | |
| 921/I/$C_{300}$ | | | (1.980,00) | |
| 921/I/$C_{400}$ | | | (1.980,00) | |
| 921/II/$C_{100}$ | | | (1.320,00) | |
| 921/II/$C_{200}$ | | | (1.980,00) | |
| 921/II/$C_{300}$ | | | (1.320,00) | |
| 921/II/$C_{400}$ | | | (1.980,00) | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | | 7.920,00 | |
| 922/CT | | | (4.620,00) | |
| 922/CA | | | (3.300,00) | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | 11.880,00 | |
| 923/I | | | (6.600,00) | |
| 923/II | | | (5.280,00) | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | (3.960,00) | |

***3) Înregistrarea amortizării activelor imobilizate, în sumă de 15.000,00 lei, astfel:***

a). în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6811"Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" | = | 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" | 15.000 | 15.000 |
| analitic: CT | | | (2.500) | |
| CA | | | (2.000) | |
| SI, indirecte | | | (5.000) | |
| SII, indirecte | | | (4.000) | |
| SA | | | (1.500) | |

b) . în contabilitatea de gestiune:

| | 3. = | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | | 901"Decontări interne privind cheltuielile" | | 15.000,00 |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | | | |
| | | | 4.500,00 | |
| 922/CT | | | (2.500,00) | |
| 922/CA | | | (2.000,00) | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | (9.000,00) | |
| 923/I | | | (5.000,00) | |
| 923/II | | | (4.000,00) | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | (1.500,00) | |

***4) Înregistrarea produselor finite obţinute pe parcursul lunii, la cost antecalculat prin bugetarea costurilor, după cum urmează:***

- $C_{100}$ : 25 U/M, cost unitar antecalculat de 850,00 lei, valoare totală 21.250,00 lei;
- $C_{200}$ : 23 U/M, cost unitar antecalculat de 950,00 lei, valoare totală 21.850,00 lei;
- $C_{300}$ : 20 U/M, cost unitar antecalculat de 770,00 lei, valoare totală 15.400,00 lei;
- $C_{400}$ : 25 U/M, cost unitar antecalculat de 760,00 lei, valoare totală 19.000,00 lei;

TOTAL = 77.500,00 lei

a). în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 345"Produse finite" | = | 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" | 77.500 | 77.500 |
| analitic: $C_{100}$ | | | (21.250) | |
| $C_{200}$ | | | (21.850) | |
| $C_{300}$ | | | (15.400) | |
| $C_{400}$ | | | (19.000) | |

b). în contabilitatea de gestiune:

4.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute" | = | 902"Decontări interne privind producţia obţinută" | 77.500,00 | 77.500,00 |
| 931/$C_{100}$ | | 902 /$C_{100}$ | (21.250,00) | (21.250,00) |
| 931/$C_{200}$ | | 902 /$C_{200}$ | (21.850,00) | (21.850,00) |
| 931/$C_{300}$ | | 902 /$C_{300}$ | (15.400,00) | (15.400,00) |
| 931/$C_{400}$ | | 902 /$C_{400}$ | (19.000,00) | (19.000,00) |

***5) Înregistrarea decontărilor reciproce dintre secţiile auxiliare, după cum urmează:***

5.1. Centrala termică decontează energia termică centralei de apă în valoare de 1.000,00 lei;

5.2. Centrala de apă decontează apa centralei termice în valoare de 500,00 lei astfel:

a). în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). în contabilitatea de gestiune:

5.1.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" 922/CA | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" 922/CT | 1.000,00<br>(1.000,00) | 1.000,00<br>(1.000,00) |

5.2.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | 5.00,00 | 500,00 |
| 922/CT | | 922/CA | (500,00) | (500,00) |

***6) Înregistrarea decontărilor activităţilor secţiilor auxiliare către secţiile de producţie de bază şi sectorul administrativ, după cum urmează:***

6.1. Decontarea cheltuielilor centralei termice, în sumă de 8.620,00 lei, astfel:

- la $S_I$: 4.000,00 lei;
- la $S_{II}$: 3.000,00 lei;
- la $S_A$: 1.620,00 lei.

6.2. Decontarea cheltuielilor centralei de apă, în sumă de 7.300,00 lei, astfel:

- la $S_I$: 3.000,00 lei;
- la $S_{II}$: 2.500,00 lei;
- la $S_A$: 1.800,00 lei.

a) în contabilitatea financiară: nu este cazul.

b) în contabilitatea de gestiune:

6.1.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" 922/CT | | 8.620,00 |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | 7.000,00 | |
| | | | | (8.620,00) |
| 923/I | | | (4.000,00) | |
| 923/II | | | (3.000,00) | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | 1.620,00 | |

6.2.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" 922/CA | | 7.300,00 |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | 5.500,00 | |
| | | | | (7.300,00) |
| 923/I | | | 3.000,00 | |
| 923/II | | | 2.500,00 | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | 1.800,00 | |

***7) Înregistrarea repartizării cheltuielilor indirecte de producţie pe comenzi, pe baza coeficienţilor de repartizare calculaţi, folosind drept bază de repartizare salariile directe şi alte elemente ce decurg din calculul salariilor, aferente, salariilor directe, după cum urmează:***

7.1. Calculul coeficienţilor de repartizare (K923 /i ):

$$K_{932/I} = \frac{Chind_I}{Saes_I} = \frac{20.100,00}{9.240,00} = 2,175.325;$$

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

$$K_{932\,II} = \frac{ChindII}{Saes_{II}} = \frac{16.780,00}{6.600,00} = 2,542.424;$$

7.2. Calculul cotelor de cheltuieli indirecte de producţie ($C_{CIP}$), pe fiecare secţie de bază şi pe fiecare comandă:
indirecte de producţie, asfel:

| | | | |
|---|---|---|---|
| • pentru S I | | | |
| - pentru $C_{100}$: | $C_{CIP/I/C100}$ | = (2.640,00) x 2,175.325 = | 5.742,86 lei |
| - pentru $C_{200}$: | $C_{CIP/I/C200}$ | = (2.640,00) x 2,175.325 = | 5.742,84 lei |
| - pentru $C_{300}$: | $C_{CIP/I/C300}$ | = (1.980,00) x 2,175.325 = | 4.307,14 lei |
| - pentru $C_{400}$: | $C_{CIP/I/C400}$ | = (1.980,00) x 2,175.325 = | 4.307,14 lei |
| | | TOTAL: | 20.100,00lei |
| • pentru S II | | | |
| - pentru $C_{100}$: | $C_{CIP/II/C100}$ | =(1.320,00) x 2,542.424 = | 3.356,00 lei |
| - pentru $C_{200}$: | $C_{CIP/II/C200}$ | =(1.980,00) x 2,542.424 = | 5.034,00 lei |
| - pentru $C_{300}$: | $C_{CIP/II/C300}$ | =(1.320,00) x 2,542.424 = | 3.356,00 lei |
| - pentru $C_{400}$: | $C_{CIP/II/C400}$ | =(1.980,00) x 2,542.424= | 5.034,00 lei |
| | | TOTAL: | 16.780,00lei |

7.3. Înregistrarea includerii în costul comenzilor a cotelor de cheltuieli indirecte de producţie, astfel:

a). în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). în contabilitatea de gestiune:

7.3.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | = | 923"Cheltuieli indirecte de producţie" | | |
| | | | 36.880,00 | 36.880,00 |
| 921/I/$C_{100}$ | | 923/I | (5.742,86) | (20.100,00) |
| 921/I/$C_{200}$ | | | (5.742,86) | |
| 921/I/$C_{300}$ | | | (4.307,14) | |
| 921/I/$C_{400}$ | | | (4.307,14) | |
| 921/II/$C_{100}$ | | 923/II | (3.356,00) | 16.780,00 |
| 921/II/$C_{200}$ | | | (5.034,00) | |
| 921/II/$C_{300}$ | | | (3.356,00) | |
| 921/II/$C_{400}$ | | | (5.034,00) | |

***8). Înregistrarea repartizării cheltuielilor de administraţie, pe comenzi, pe baza coeficientului de repartizare calculat, folosind drept bază de repartizare costul de producţie (CP) după cum urmează:***

8.1. Calculul coeficientului de repartizare ($K_{CGA}$):

$$K_{CGA} = \frac{CGA}{CP} = \frac{11.880,00}{72.720,00} = 0,1633663.$$

8.2. Calculul cotelor de cheltuieli generale de administraţie ($C_{CGA}$), pe fiecare comandă şi la fiecare secţie ( $C_{CGA} = CP_i \times K_{CGA}$):

| | | | |
|---|---|---|---|
| - $C_{100}$: | S I: | 12.382,86 × 0,1633663 = | 2.022,93 lei |
| | S II: | 7.176,00 × 0,1633663 = | 1.172,39 lei |
| TOTAL: | | | 3.195,32 lei |
| - $C_{200}$: | S I: | 11.382,80 × 0,1633663 = | 1.859,57 lei |
| | SII: | 9.014,00 × 0,1633663 = | 1.472,58 lei |
| TOTAL: | | | 3.332,15 lei |
| - $C_{300}$: | S I: | 8.287,10 × 0,1633663 = | 13,50 lei |
| | SII: | 6.176,00 × 0,1633663 = | 10,10 lei |
| TOTAL: | | | 23,60 lei |
| - $C_{400}$: | S I: | 9.287,10 × 0,1633663 = | 15,20 lei |
| | SII: | 9.014,00 × 0,1633663 = | 14,70 lei |
| TOTAL: | | | 29,90 lei |

8.3 Înregistrarea includerii în costul comenzilor a cotelor de cheltuieli generale de administraţie, astfel:

a). în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). în contabilitatea de gestiune:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 8. | | | | | |
| 921"Cheltuielile activităţii de bază" | = | 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | 11.880,00 | 11.880,00 | |
| 921/I/$C_{100}$ | | | (2.022,93) | | |
| 921/II/$C_{100}$ | | | (1.172,39) | | |
| 921/I/$C_{200}$ | | | (1.859,57) | | |
| 921/II/$C_{200}$ | | | (1.472,58) | | |
| 921/I/$C_{300}$ | | | (1.353,82) | | |
| 921/II/$C_{300}$ | | | (1.008,94) | | |
| 921/I/$C_{400}$ | | | (1.517,19) | | |
| 921/II/$C_{400}$ | | | (1.472,58) | | |

***9). Înregistrarea producţiei în curs de execuţie, pe comenzi şi secţii de producţie, în urma inventarierii şi a evaluării acesteia, după cum urmează:***

| | | |
|---|---|---|
| - $C_{100}$: | S I: | 405,79 lei |
| | S II: | 348,39 lei |
| TOTAL: | | 754,18 lei |
| - $C_{200}$: | S I: | 242,43 lei |
| | SII: | 486,58 lei |
| TOTAL: | | 729,01 lei |
| - $C_{300}$: | S I: | 640,96 lei |
| | SII: | 184,94 lei |
| TOTAL: | | 825,90 lei |
| - $C_{400}$: | S I: | 804,33 lei |
| | SII: | 486,58 lei |
| TOTAL: | | 1.290,91 lei |
| TOTAL GENERAL: | | 3.600,00 lei |

a). în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). în contabilitatea de gestiune:

9.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 933 "Costul producţiei îr curs de execuţie" | = | 921"Cheltuielile activităţi de bază" | 3.600,00 | 3.600,00 |
| 933/$C_{100}$ | | 921/I/$C_{100}$ | (754,18) | (405,79) |
| | | 921/II/$C_{100}$ | | (348,39) |
| 933/$C_{200}$ | | 921/I/$C_{200}$ | (729,01) | (242,43) |
| | | 921/II/$C_{200}$ | | (486,58) |
| 933/$C_{300}$ | | 921/I/$C_{300}$ | (825,90) | (640,96) |
| | | 921/II/$C_{300}$ | | (184,94) |
| 933/$C_{400}$ | | 921/I/$C_{400}$ | (1.290,91) | (804,33) |
| | | 921/II/$C_{400}$ | | (486,58) |

***10). Calculul costului efectiv aferent producţiei finite obţinute (conform datelor din tabelul nr.: 17)***

| Simbolul contului analitic (comenzii) | Totalul cheltuielilor (costul complet) | Costul efectiv al producţiei în curs de execuţie | Costul complet al comenzii (col. 2 - col. 3) | Canti-tatea (U/M) | Costul unitar efectiv (col.4/col.5) |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 921/I/100<br>921/II/100 | 14.405,79<br>8.348,39 | 405,79<br>348,39 | 14.000,00<br>8.000,00 | | |
| Total $C_{100}$ | 22.754,18 | 754,18 | 22.000,00 | 25 | 880,00 |
| 921/I/200<br>921/II/200 | 13.242,43<br>10.486,58 | 242,43<br>486,58 | 13.000,00<br>10.000,00 | | |
| Total $C_{200}$ | 23.729,01 | 729,01 | 23.000,00 | 23 | 1.000,00 |
| 921/I/300<br>921/II/300 | 9.640,96<br>7.184,94 | 640,96<br>184,94 | 9.000,00<br>7.000,00 | | |
| Total $C_{300}$ | 16.825,90 | 1.025,90 | 16.000,00 | 20 | 800,00 |
| 921/I/400<br>921/II/400 | 10.804,33<br>10.486,58 | 804,33<br>486,58 | 10.000,00<br>10.000,00 | | |
| Total $C_{400}$ | 21.290,91 | 1.290,91 | 20.000,00 | 25 | 800,00 |

**Tabelul nr. 17:** *Calculul costului efectiv*

***11). Înregistrarea decontării costului efectiv, astfel:***

a). în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). în contabilitatea de gestiune:

| | 10. | | | |
|---|---|---|---|---|
| 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | = | 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | 81.000,00 | 81.000,00 |
| $902/C_{100}$ | | $921/I/C_{100}$ | (22.000,00) | (14.000,00 |
| | | $921/II/C_{100}$ | | (8.000,00 |
| $902/C_{200}$ | | $921/I/C_{200}$ | (23.000,00) | (13.000,00 |
| | | $921/II/C_{200}$ | | (10.000,00 |
| $902/C_{300}$ | | $921/I/C_{300}$ | (16.000,00) | (9.000,00 |
| | | $921/II/C_{300}$ | | (7.000,00 |
| $902/C_{400}$ | | $921/I/C_{400}$ | (20.000,00) | (10.000,00 |
| | | $921/II/C_{400}$ | | (10.000,00 |

***12). Calculul şi înregistrarea diferenţelor de preţ dintre costul efectiv şi costul antecalculat, aferente produselor finite obţinute ($D_i=CP_e-CP_p$), astfel:***

| | | | |
|---|---|---|---|
| - $C_{100}$: | $D_{100}$: | 22.000,00 - 21.250,00 = | 750,00 lei |
| - $C_{200}$: | $D_{200}$: | 23.000,00 - 21.850,00 = | 1.150,00 lei |
| - $C_{300}$: | $D_{300}$: | 16.000,00 - 15.400,00 = | 600,00 lei |
| - $C_{400}$: | $D_{400}$: | 20.000,00 - 19.000,00 = | 1.000,00 lei |
| | | TOTAL: | 3.500,00 lei |

a) În contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 348 "Diferențe de preț la produse „ | = | 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” | 3.500 | 3.500 |
| analitic $C_{100}$ | | | (750) | |
| $C_{200}$ | | | (1.150) | |
| $C_{300}$ | | | (600) | |
| $C_{400}$ | | | (1.000) | |

b). în contabilitatea de gestiune:

| | 11. | | | |
|---|---|---|---|---|
| 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" | = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | 3.500,00 | 3.500,00 |
| 903/$C_{100}$ | | 902/$C_{100}$ | (750,00) | 750,00 |
| 903/$C_{200}$ | | 902/$C_{200}$ | (1.150,00) | 1.150,00 |
| 903/$C_{300}$ | | 902/$C_{300}$ | (600,00) | 600,00 |
| 903/$C_{400}$ | | 902/$C_{400}$ | (1.000,00) | 1.000.00 |

***13). Decontarea costului efectiv al producţiei finite, astfel:***

a). în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). în contabilitatea de gestiune:

| | 12. | | | |
|---|---|---|---|---|
| 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | = | 931 "Costul producţiei obţinute" | 81.000,00 | 81.000,00 |
| | | 931/$C_{100}$ | | (22.000,00) |
| | | 931/$C_{200}$ | | (23.000.00) |
| | | 931/$C_{300}$ | | (16.000,00) |
| | | 931/$C_{400}$ | | (20.000,00) |

***14.) Închiderea contului de diferenţe 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" prin repartizarea acestora la costul producţiei obţinute, astfel:***

a). în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). în contabilitatea de gestiune:

| | 13. | | | |
|---|---|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute" | = | 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" | 3.500,00 | 3.500,00 |
| 931/$C_{100}$ | | 903/$C_{100}$ | (750,00 | (750,00 |
| 931/$C_{200}$ | | 903/$C_{200}$ | (1.150,00 | (1.150,00 |
| 931/$C_{300}$ | | 903/$C_{300}$ | (600,00 | (600,00 |
| 931/$C_{400}$ | | 903/$C_{400}$ | (.000,00 | (1.000,00 |

***15). Decontarea costului efectiv al producţiei în curs de execuţie, astfel:***

a). în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). în contabilitatea de gestiune:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | 14. = | 933 "Costul producţiei în curs de execuţie"<br>933/$C_{100}$<br>933/$C_{200}$<br>933/$C_{300}$<br>933/$C_{400}$ | 3.600,00 | 3.600,00<br>(754,18)<br>(729,01)<br>(825,90)<br>(1.290,91) | |

La sfârşitul perioadei de gestiune, situaţia în conturi se prezintă astfel:

D 901 "Decontări interne privind cheltuielile" C

| | | | |
|---|---|---|---|
| (12) | 81.000,00 | 30.000,00 | (1) |
| (14) | 3.600,00 | 39.600,00 | (2) |
| | | 15.000,00 | (3) |
| | 84.600,00 | 84.600,00 | |

Ø

D 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" C

| | | | |
|---|---|---|---|
| (10) | 81.000,00 | 77.500,00 | (4) |
| | | 3.500,0 | (11) |
| | 81.000.00 | 81.000.00 | |

Ø

D 902 / $C_{100}$ C

| | | | |
|---|---|---|---|
| (10) | 22.000,00 | 21.250,00 | (4) |
| | | 750,00 | (11) |
| | 22.000,00 | 22.000,00 | |

Ø

D 902 / $C_{200}$ C

| | | | |
|---|---|---|---|
| (10) | 23.000,00 | 21.850,00 | (4) |
| | | 1.150,00 | (11) |
| | 23.000,00 | 23.000,00 | |

Ø

D 902 / $C_{300}$ C

| | | | |
|---|---|---|---|
| (10) | 16.000,00 | 15.400,00 | (4) |
| | | 600,0 | (11) |
| | 16.000,0 | 16.000,0 | |

Ø

D 902 / $C_{400}$ C

| | | | |
|---|---|---|---|
| (10) | 20.000,00 | 19.000,00 | (4) |
| | | 1.000,00 | (11) |
| | 20.000,00 | 20.000,00 | |

Ø

| D | 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" | C |
|---|---|---|
| (11) | 3.500,00 | 3.500,00 (13) |
| | 3.500,00 | 3.500,00 |
| | Ø | |

| D | 903 / $C_{100}$ | C |
|---|---|---|
| (11) | 750,00 | 750,00 (13) |
| | 750,00 | 750,00 |
| | Ø | |

| D | 903 / $C_{200}$ | C |
|---|---|---|
| (11) | 1.150,00 | 1.150,00 (13) |
| | 1.150,00 | 1.150,00 |
| | Ø | |

| D | 903 /$C_{300}$ | C |
|---|---|---|
| (11) | 600,00 | 600,00 (13) |
| | 600,00 | 600,00 |
| | Ø | |

| D | 903 / $C_{400}$ | C |
|---|---|---|
| (11) | 1.000,00 | 1.000,00 (13) |
| | 1.000,00 | 1.000,00 |
| | Ø | |

| D | 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | C |
|---|---|---|
| (1) | 20.000,00 | 3.600,00 (9) |
| (2) | 15.840,00 | 81.000,00 (10) |
| (7) | 36.880,0 | |
| Cost prod | 72.720,00 | |
| (8) | 11.880,00 | |
| Cost complet | 84.600,00 | 84.600,00 |
| | Ø | |

| D | 921/I/ $C_{100}$ | C |
|---|---|---|
| (1) | 4.000,00 | 405,79 (9) |
| (2) | 2.640.00 | 14.000,0 (10) |
| | | 81.000,0 |
| (7) | 5.742,86 | |
| Cost prod | 12.382,86 | |
| (8) | 2.022,93 | |
| Cost comple | 14.405,79 | 14.405,79 |
| | Ø | |

| D | 921/I/ $C_{200}$ | C |
|---|---|---|
| (1) | 3.000,00 | 242,43 (9) |
| (2) | 5.640,00 | 13.000,00 (10) |
| (7) | 5.742,86 | |
| Cost prod | 11.382,86 | |
| (8) | 1.859,57 | |
| Cost complet | 13.242,43 | 13.242,43 |
| | Ø | |

| D | 921/I/ $C_{300}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 2.000,00 | 640,96 | (9) |
| (2) | 1.980,00 | 9.000,00 | (10) |
| (7) | 4.307,14 | | |
| Cost prod | 8.287,14 | | |
| (8) | 1.353,82 | | |
| Cost complet | 9.640,96 | 9.640,96 | |

Ø

| D | 921/I/ $C_{400}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 3.000,00 | 804,33 | (9) |
| (2) | 1.980,00 | 10.000,00 | (10) |
| (7) | 4.307,14 | | |
| Cost prod | 9.287,14 | | |
| (8) | 1.517,19 | | |
| Cost complet | 10.804,33 | 10.804,33 | |

Ø

| D | 921/II/ $C_{100}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 2.500,00 | 348,39 | (1) |
| (2) | 10.320,00 | 8.000,00 | (10) |
| (7) | 3.356,00 | | |
| Cost prod | 7.176,00 | | |
| (8) | 1.172,39 | | |
| Cost complet | 8.348,39 | 8.348,39 | |

Ø

| D | 921/II/ $C_{200}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 2.000,00 | 486,58 | (9) |
| (2) | 1.980,00 | 10.000,00 | (10) |
| (7) | 5.034,00 | | |
| Cost prod | 9.014,00 | | |
| (8) | 1.472,58 | | |
| Cost complet | 10.486,58 | 10.486,58 | |

Ø

| D | 921/II/ $C_{300}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 1.500,00 | 184,94 | (9) |
| (2) | 1.320,00 | 7.000,00 | (10) |
| (7) | 3.356,00 | | |
| Cost prod | 6.176,00 | | |
| (8) | 1.008,94 | | |
| Cost complet | 7.184,94 | 7.184,94 | |
| | Ø | | |

| D | 921/II/ $C_{400}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 2.000,00 | 486,58 | (9) |
| (2) | 1.980,00 | 10.000,00 | (10) |
| (7) | 5.034,00 | | |
| Cost prod | 9.014,00 | | |
| (8) | 1.472,58 | | |
| Cost complet | 10.486,58 | 10.486,58 | |
| | Ø | | |

| D | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 3.500,00 | 8.620,00 | (6.1.) |
| (2) | 7.920,00 | 7.300,00 | (6.2.) |
| (4) | 4.500,00 | | |
| | 15.920,00 | 15.920,00 | |
| | Ø | | |

| D | 922 / CT | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 2.000,00 | 1.000,00 | (5.1.) |
| (2) | 4.620,00 | 8.620,00 | (6.1.) |
| (3) | 2.500,00 | | |
| (5.1.) | 500,00 | | |
| | 9.620,00 | 9.620,00 | |
| | Ø | | |

| D | 922 / CA | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 1.500,00 | 500,00 | (5.2.) |
| (2) | 3.300,00 | 7.300,00 | (6.2.) |
| (3) | 2.000,00 | | |
| (5.1.) | 1.000,00 | | |
| | 7.800,00 | 7.800,00 | |
| | Ø | | |

| D | 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 3.500,00 | 36.880,00 | (7) |
| (2) | 11.880,00 | | |
| (3) | 9.000,00 | | |
| (6.1.) | 7.000,00 | | |
| (6.2.) | 5.500,00 | | |
| | 36.880,00 | 36.880,00 | |
| | Ø | | |

| D | 923 / I | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 1.500,00 | 20.100,00 | (7) |
| (2) | 6.600,00 | | |
| (3) | 5.000,00 | | |
| (6.1.) | 4.000,00 | | |
| (6.2.) | 3.000,00 | | |
| | 20.100,00 | 20.100,00 | |

Ø

| D | 923 / II | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 2.000,00 | 16.780,00 | (7) |
| (2) | 5.280,00 | | |
| (3) | 4.000,00 | | |
| (6.1.) | 3.000,00 | | |
| (6.2.) | 2.500,00 | | |
| | 16.780,00 | 16.780,00 | |

Ø

| D | 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 3.000,00 | 11.880,00 | (8) |
| (2) | 3.960,00 | | |
| (3) | 1.500,00 | | |
| (6.1.) | 1.620,00 | | |
| (6.2.) | 1.800,00 | | |
| | 11.880,00 | 11.880,00 | |

Ø

| D | 931 "Costul producţiei obţinute" | | C |
|---|---|---|---|
| (4) | 77.500,00 | 81.000,00 | (12) |
| (13) | 3.500,00 | | |
| | 81.000,00 | 81.000,00 | |

Ø

| D | 931 / $C_{100}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (4) | 21.250,00 | 22.000,00 | (12) |
| (13) | 750,00 | | |
| | 22.000,00 | 22.000,00 | |

Ø

| D | 931 / $C_{200}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (4) | 21.850,00 | 23.000,00 | (12) |
| (13) | 1.150,00 | | |
| | 23.000,00 | 23.000,00 | |

Ø

| D | 931 / $C_{300}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (4) | 15.400,00 | 16.000,00 | (12) |
| (13) | 600,00 | | |
| | 16.000,00 | 16.000,00 | |
| | Ø | | |

| D | 931 / $C_{400}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (4) | 19.000,00 | 20.000,00 | |
| | | | (12) |
| (13) | 1.000,00 | | |
| | 20.000,00 | 20.000,00 | |
| | Ø | | |

| D | 933 "Costul producţiei în curs de execuţie" | | C |
|---|---|---|---|
| (9) | 3.600,00 | 3.600,00 | (14) |
| | 3.600,00 | 3.600,00 | |
| | Ø | | |

| D | 933 / $C_{100}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (9) | 754,18 | 754,18 | (14) |
| | 754,18 | 754,18 | |
| | Ø | | |

| D | 933 / $C_{200}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (9) | 729,01 | 729,01 | (14) |
| | 729,01 | 729,01 | |
| | Ø | | |

| D | 933 / $C_{300}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (9) | 825,90 | 825,90 | (14) |
| | 825,90 | 825,90 | |
| | Ø | | |

| D | 933 / $C_{400}$ | | C |
|---|---|---|---|
| (9) | 1.290,91 | 1.290,91 | (14) |
| | 1.290,91 | 1.290,91 | |
| | Ø | | |

***Aplicaţia 10***

***Metoda pe comenzi, varianta cu semifabricate.***

O întreprindere cu profil industrial execută două semifabricate: semifabricatul "A", în secţia de bază S1 şi semifabrictul "B", în secţia de bază S2. Aceste semifabricate sunt asamblate în secţia de bază S3, obţinându-se produsul final "C".Societatea mai dispune de trei secţii auxiliare - centrala electică (CE), centrala termincă (CT) şi centrala de apă (CA) -, un sector administrativ (SA) şi un sector de desfacere a producţiei (SD).

Pentru obţinerea a 1000 U/M de semifabricat "A", 900 U/M de semifabricat "B" şi 800 U/M de produs finit "C", în cursul perioadei de gestiune au loc următoarele consumaţiuni de valori:

| | |
|---|---|
| **1.** Consumul de materii prime şi materiale | 20.500,00 lei |
| • materii prime | 19.500,00 lei |
| - la S1/A | 10.000,00 lei |
| - la S2/B | 9.500,00 lei |
| • materiale consumabile | 250,00 lei |
| - la SA | 250,00 lei |
| • materiale de natura obiectelor de inventar | 750,00 lei |
| - la S1 | 250,00 lei |
| - la S2 | 280,00 lei |
| - la CE | 100,00 lei |
| - la CT | 50,00 lei |
| - la CA | 70,00 lei |
| **2.** Cheltuielile cu salariile şi alte elemente ce decurg din calculul salariilor | 89.100,00lei |
| • salariile muncitorilor de bază din secţiile de producţie de bază | 31.020,00 lei |
| - la S1/A | 16.500,00 lei |
| - la S2/B | 14.520,00 lei |
| • salariile muncitorilor auxiliari din secţiile de producţie de bază | 35.640,00 lei |
| - la S1 | 9.900,00 lei |
| - la S2 | 8.580,00 lei |
| - la S3 | 17.160,00 lei |
| • salariile personalului din secţiile auxiliare | 9.240,00 lei |
| - la CE | 3.960,00 lei |
| - la CT | 2.904,00 lei |
| - la CA | 2.376,00 lei |
| • salariile personalului administrativ și de conducere (SA) | 13.200,00 lei |

**3.** Cheltuielile cu amortizarea activelor imobilizate 4.500,00 lei

-la S1 850,00 lei
- la S2 950,00 lei
- la S3 700,00 lei
- la CE 400,00 lei
- la CT 300,00 lei
- la CA 350,00 lei
- la SA 1.000,00 lei

**4.** Cheltuieli cu reparaţiile efectuate de terţi 2.700,00 lei
- la S1 1.200,00 lei
- la S2 1.500,00 lei

**5.** Cheltuielile de desfacere (la SD) 3.150,00 lei

Secţiile auxiliare de producţie îşi înregistrează producţia şi procedează la decontarea ei, conform datelor din tabelul nr. 18.

Decontările reciproce, dintre secţiile auxiliare au loc la costul antecalculat astfel: 0,1115 lei/Kwh, 65,08 lei/Gcal şi 0,80 lei/$m^3$ apă, iar decontarea către celelalte subdiviziuni organizatorice la costul efectiv.

| Secţia Auxiliară | U/M | Prod. obţinută | Destinaţia producţiei | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | CE | CT | CA | S1 | S2 | S3 | SA |
| CE | Kwh | 40.000 | - | 6.000 | 9.000 | 10.000 | 8.000 | 6.000 | 1000 |
| CT | Gcal | 50 | 15 | - | 10 | 7 | 7 | 6 | 5 |
| CA | $m^3$ | 3.495 | 400 | 900 | - | 800 | 600 | 700 | 95 |

**Tabelul nr. 18** *Destinaţia producţiei secţiilor auxiliare*

În contabilitate au loc următoarele înregistrări, în urma parcurgerii etapelor de calculaţie a costurilor:

**1)** Consumul de materii prime şi materiale:

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 601 „Cheltuieli cu materiile prime” | = | 301 „Materii prime | 19.500 | 19.500 |
| analitic: SI/A | | | (10.000) | |
| SII/B | | | (9.500) | |
| 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” | = | 303”Materiale de natura obiectelor de inventar” | 750 | 750 |
| analitic:CE | | | (100) | |
| CT | | | (50) | |
| CA | | | (70) | |
| SI | | | (250) | |
| SII | | | (280) | |
| 602 „ Cheltuieli cu materialele consumabile” | = | 302„Materiale consumabile” | 250 | 250 |

b)în contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | 1. = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 20.500,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | 19.500,00 | |
| 921/S1/A | | | (10.000,00) | |
| 921/S2/B | | | (9.500,00) | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | | 220,00 | |
| 922/CE | | | (100,00) | |
| 922/CT | | | (50,00) | |
| 922/CA | | | (70,00) | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | (530,00) | |
| 923/S1 | | | (250,00) | |
| 923/S2 | | | (280,00) | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | 250,00 | |

**2)** Salariile și celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor, la nivelul structurilor organizatorice:

a) În contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 641 „Cheltuieli cu salariile personalului” | = | 421 „Personal – salarii datorate” | 73.333 | 73.333 |
| analitic: SI/A | | | (13.580) | |
| SII/B | | | (11.951) | |
| CE | | | (3.259) | |
| CT | | | (2.390) | |
| CA | | | (1.956) | |
| SI, indirecte | | | (8.148) | |
| SII, indirecte | | | (7.062) | |
| SIII, indirecte | | | (14.123) | |
| SA | | | (10.804) | |
| 6451”Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale” | = | 4311 „Contribiţia unităţii la asigurările sociale” | 11.588 | 11.588 |
| analitic: SI/A | | | (21.146) | |
| SI/B | | | (1.888) | |
| CE | | | (515) | |
| CT | | | (378) | |
| CA | | | (309) | |
| SI, indirecte | | | (1.287) | |
| SII, indirecte | | | (1.116) | |
| SIII,indirecte | | | (2.232) | |
| SA | | | (1.717) | |
| 6453”Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate” | = | 4313 „Contribiţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate” | 3.812 | 3.812 |
| analitic: SI/A | | | (706) | |
| SI/B | | | (621) | |
| CE | | | (170) | |
| CT | | | (124) | |
| CA | | | (101) | |
| SI , indirecte | | | (424) | |
| SII. indirecte | | | (367) | |
| SIII,indirecte | | | (734) | |
| SA | | | (565) | |
| 6452”Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj” | = | 4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj” | 367 | 367 |
| analitic: SI/A | | | (68) | |
| SI/B | | | (60) | |
| CE | | | (16) | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| CT | | | (12) | |
| CA | | | (10) | |
| SI, indirecte | | | (41) | |
| SII, indirecte | | | (35) | |
| SIII,indirecte | | | (71) | |
| SA | | | (54) | |

b). În contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | 2. = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 89.100,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | 31.012,00 | |
| 921/S1/A | | | (16.500,00) | |
| 921/S2/B | | | (14.520,00) | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | | 9.240,00 | |
| 922/CE | | | (3.960,00) | |
| 922/CT | | | (2.904,00) | |
| 922/CA | | | (2.376,00) | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | (35.640,00 | |
| 923/S1 | | | (9.900,00) | |
| 923/S2 | | | (8.580,00) | |
| 923/S3 | | | (17.160,00) | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | 13.200,00 | |

3.) Amortizarea activelor imobilizate:

a). în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" | = | 281"Amortizări privind imobilizările corporale" | 4.550 | 4,550 |
| analitic: CE | | | (400) | |
| CT | | | (300) | |
| CA | | | (350) | |
| SI,indirecte | | | (850) | |
| SII,indirecte | | | (950) | |
| SIII, indirecte | | | (700) | |
| SA | | | (1.000) | |

b). în contabilitatea de gestiune:

3.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 " Decontări interne privind cheltuielile" | | 4.550,00 |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | | | 1.050,00 | |
| 922/CE | | | (400,00) | |
| 922/CT | | | (300,00) | |
| 922/CA | | | (350,00) | |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | 2.500,00 | |
| 923/S1 | | | (850,00) | |
| 923/S2 | | | (950,00) | |
| 923/S3 | | | (700,00) | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | 1.000,00 | |

4. Reparaţiile efectuate de terţi:

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | | 401 „Furnizori” | | 3.213 |
| 6588 ”Alte cheltuieli de exploatare” | = | | 2.700 | |
| analitic: SI,indirecte | | | (1.200) | |
| SII,indirecte | | | (1.500 | |
| 442„TVA deductibilă” | | | 513 | |

b) în contabilitatea de gestiune:

4.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontările interne privind cheltuielile" | | 2.700,00 |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | (2.700,00) | |
| 923/S1 | | | (1.200,00) | |
| 923/S2 | | | (1.500,00) | |

5. Cheltuielile de desfacere:

a). în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 608 "Cheltuieli privind ambalajele" : SD | = | 381 "Ambalaje" | 3.150 | 3.150 |

a) în contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 925"Cheltuielide desfacere" | = | 901 "Decontările interne privind cheltuielile" | 3.150,00 | 3.150,00 |

**6)** Decontarea prestaţiilor reciproce dintre secţiile auxiliare:

- centrala electrică, pentru centrala termică şi centrala de apă:

a) în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b) în contabilitatea de gestiune:

6.a.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CE | | 1.672,50 |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" /CT | | | 669,00 | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" /CA | | | 1.003,50 | |

a. centrala termică, pentru centrala electrică şi centrala de apă:

a) în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b) în contabilitatea de gestiune:

6.b.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CT | | 1627,00 |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" /CE | | | 976,20 | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" /CA | | | 650,80 | |

b.- centrala de apă, pentru centrala electrică şi centrala termică:

a). în contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). în contabilitatea de gestiune:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | 6.c. | | | | |
| % | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" /CA | | | 1.040,00 |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" /CE | | | | 320,00 | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CT | | | | 720,00 | |

7) Decontarea prestaţiilor secţiilor auxiliare către celelalte subdiviziuni organizatorice, la costul efectiv:

| D | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CE | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 100,00 | 1.672,50 | (6.a.) |
| (2) | 3.960,00 | | |
| (3) | 400,00 | | |
| (6.b.) | 976,20 | | |
| (6.c.) | 320,00 | | |
| Tsd | 5.756,20 | 1.672,50 | Tsc |
| | | 4083,70 | Sfd |

| D | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CT | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 50,00 | 1.627,00 | (6.b.) |
| (2) | 2.904,00 | | |
| (3) | 300,00 | | |
| (6.a.) | 669,00 | | |
| (6.c.) | 720,00 | | |
| Tsd | 4.643,00 | 1.627,00 | Tsc |
| | | 3.016,00 | Sfd |

| D | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CA | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 70,00 | 1.040,00 | (6.c.) |
| (2) | 2.376,00 | | |
| (3) | 350,00 | | |
| (6.a.) | 1.003,50 | | |
| (6.b.) | 650,80 | | |
| Tsd | 4.450,30 | 1.040,00 | Tsc |
| | | 3.410,30 | Sfd |

$$c/Kwh = \frac{Sfd922/CE}{Qt - q_{decontata}} = \frac{4083,70}{40.000-(6.000+9.000)} = \frac{4.083,70}{25.000} = 0,16\,lei/Kwh;$$

$$c/Gcal = \frac{Sfd922/CT}{Qt - q_{decontata}} = \frac{3.016,00}{50-(15+10)} = \frac{3.016,00}{25} = 120,64\ lei/Gcal;$$

$$c/m^3 = \frac{Sfd922/CA}{Qt - q_{decontata}} = \frac{3.410,30}{3495-(400+900)} = \frac{3.410,30}{2.195} = 1,55\,lei/m^3$$

| Sub diviziunea | CE (CU=0,1633) | | CT (CU=120,64) | | CA (CU=1,5537) | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Q | V | Q | V | Q | V |
| S1 | 10.000 | 1.633,48 | 7 | 844.48 | 800 | 1.242,93 |
| S2 | 8.000 | 1.306,78 | 7 | 844.48 | 600 | 932,20 |
| S3 | 6.000 | 980,09 | 6 | 723.84 | 700 | 1.087,57 |
| SA | 1.000 | 163,35 | 5 | 603.20 | 95 | 147,60 |

**Tabelul nr. 19**: *Destinaţia producţiei secţiilor auxiliare către celelelalte subdiviziuni organizatorice.*

a – decontarea prestaţiilor centralei electrice:

a) În contabilitatea financiară: Nu este cazul

b) În contabilitatea de gestiune:

| | 7.a. | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 922"Cheltuielile activităţilor auxiliare" / CE | 4.083,70 |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | 3.920,35 |
| 923/S1 | | | (1.633,48) |
| 923/S2 | | | (1.306,78) |
| 923/S3 | | | (980,09) |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | 163,35 |

b. – decontarea prestaţiilor centralei termice:

a) În contabilitatea financiară: Nu este cazul

b) În contabilitatea de gestiune:

7.b.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CT | 2.412,80 | 3.016,00 |
| 923/S1 | | | (844,48) | |
| 923/S2 | | | (844,48) | |
| 923/S3 | | | (723,84) | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | 603,20 | |

c. - decontarea prestaţiilor centralei de apă:

a) În contabilitatea financiară: Nu este cazul

b) În contabilitatea de gestiune:

7.c.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CA | | 3.410,30 |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | 3262,70 | |
| 923/S1 | | | (1242,93) | |
| 923/S2 | | | (932,20) | |
| 923/S3 | | | (1087,57) | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | 147,60 | |

**8)** Decontarea cheltuielilor indirecte de producţie, fără bază de repartizare, având în vedere specificul activităţii la secţiile S1 şi S2:

a. - la secţia S1 către semifabricatul "A":

a). În contabilitatea financiară: Nu este cazul

b) În contabilitatea de gestiune:

8.a.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"/S1/A | = | 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" /S1 | 15.920,89 | 15.920,89 |

b. - la secţia S2 către semifabricatul "B":

a) În contabilitatea financiară: Nu este cazul

b) În contabilitatea de gestiune:

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"/S2/B | 8.b. = | 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" /S2 | 14.393,46 | | 14.393,46 | |

| D | 923 "Cheltuielile indirecte de producţie"/S1 | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 250,00 | 15.920,89 | (8.a.) |
| (2) | 9.900,00 | | |
| (3) | 850,00 | | |
| (4) | 1.200,00 | | |
| (7.a.) | 1.633,48 | | |
| (7.b.) | 844,48 | | |
| (7.c.) | 1.242,93 | | |
| Tsd | 15.920,89 | 15.920,89 | Tsc |

Ø

| D | 923 "Cheltuielile indirecte de producţie" /S2 | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 280,00 | 14.393,46 | (8.b.) |
| (2) | 8.580,00 | | |
| (3) | 950,00 | | |
| (4) | 1.500,00 | | |
| (7.a.) | 1.306,78 | | |
| (7.b.) | 844,48 | | |
| (7.c.) | 932,20 | | |
| Tsd | 14.393,46 | 14.393,46 | Tsc |

Ø

**9)** Repartizarea cheltuielilor generale de administraţie, folosind ca bază de raportare, costul de producţie:

a. - calculul coeficientului de repartizare:

$$K_{CGA} = \frac{C_{GA}}{C_p} = \frac{15.364,15}{80.834,35} = 0,19007$$

b. - calculul cotei de cheltuieli pe fiecare semifabricat:

$C_{GS/A}$=Cd/S1/A×K=42.420,89×0,19007=8.062,92 ;

$C_{GS/B}$=Cd/S2/B×K=38.413,46×0,19007=7.301,23 ;

| D | 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | C |
|---|---|---|
| (1) | 19.500,00 | |
| (2) | 31.000,00 | |
| (8.a.) | 15.920,89 | |
| (8.b.) | 14.393,46 | |
| Tsd | 80.834,35 | |

| D | 921/S1/A | C |
|---|---|---|
| (1) | 10.000,00 | |
| (2) | 16.500,00 | |
| (8.a.) | 15.920,89 | |
| Tsd | 42.420,89 | |

| D | 921/S2/B | C |
|---|---|---|
| (1) | 9.500,00 | |
| (2) | 14.520,00 | |
| (8.b.) | 14.393,46 | |
| Tsd | 38.413,46 | |

| D | 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 250,00 | 15.364,15 | (9c) |
| (2) | 13.200,00 | | |
| (3) | 1.000,00 | | |
| (7a.) | 163,35 | | |
| (7.b.) | 603,20 | | |
| (7.c.) | 147,60 | | |
| Tsd | 15.364,15 | 15.364,15 | Tsc |

Ø

c. ) - includerea în costul semifabricatelor a cotelor de cheltuieli generale de administraţie:

a) în contabilitatea financiară: Nu este cazul

b) în contabilitatea de gestiune:

9.c

| | | | |
|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | 15.364,15 | 15.364,15 |
| 921/S1/A | | (8.062,92) | |
| 921/S2/B | | (7.301,23) | |

## *10) Înregistrarea costurilor semifabricatelor "A" şi "B":*

| D | 921/S1/A | C |
|---|---|---|
| | 42.420,89 | |
| (9c) | 8.062,92 | |
| Tsd | 50.483,81 | |

| D | 921/S2/B | C |
|---|---|---|
| | 38.413,46 | |
| (9c) | 7.301,23 | |
| Tsd | 45.714,69 | |

a) În contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 341 "Semifabricate"<br><br>analitic S1/A<br>S2/B | = | 711"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse""<br><br>96.198,50<br>(50.483,81)<br>(45.714,69) | 96.198,50 | |

b) În contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute"<br><br>931/S1/A<br>931/S2/B | 10. = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută"<br><br>96.198,50<br>(50.483,81)<br>(45.714,69) | 96.198,50 | |

Costul unitar al celor două semifabricate se prezintă astfel:

$$c/A = \frac{Sd921/S1/A}{Q_A} = \frac{50.483,81}{1.000} = 50,48\ lei/U/M.$$

$$c/B = \frac{Sd921/S2/B}{Q_B} = \frac{45.714,69}{900} = 50,79\ lei/U/M.$$

***11) Decontarea cheltuielilor înregistrate, la sfârşitul lunii:***

a) În contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b) În contabilitatea de gestiune:

11.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | = | % | 120.000,00 | |
| | | 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | 96.198,50 |
| | | 921/S1/A | | (50.483,81) |
| | | 921/S2/B | | (45.714,69) |
| | | 923"Cheltuieli indirectede producţie" /S3 | | 20.651,50 |
| | | 925"Cheltuieli de desfacere" | | 3.150,00 |

***12) Înregistrarea costului produsului finit "C":***

a) În contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 345 „Produse finite” | = | 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse | 120.000 | 120.000 |

b) în contabilitatea de gestiune:

12.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute" 931/S3/C | = | % | 120.000,00 | |
| | | 931 "Costul producţiei obţinute" | | 96.198,50 |
| | | 931/S1/A | | 50.483,81 |
| | | 931/S2/B | | 45.714,69 |
| | | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută” | | 23.801,50 |

$$c/c = \frac{Sd931/S3/C'}{Qc'} = \frac{120.000,00}{800} = 150,00 \ le/U/M.$$

| D | 902"Decontări interne privind producţia obţinută" | | C |
|---|---|---|---|
| (11) | 120.000,00 | 96.198,50 | (10) |
| | | 23.801,50 | (12) |
| Tsd | 120.000,00 | 120.000,00 | Tsc |
| | Ø | | |

**13)** Închiderea contului de cheltuieli:

a) În contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b) În contabilitatea de gestiune:

| | 13. | | | |
|---|---|---|---|---|
| 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | = | 931 "Costul producţiei obţinute"931/S3/C | 120.000,00 | 120.000,00 |

| D | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | C |
|---|---|---|---|
| (13) | 120.000,00 | 20.500,00 | (1) |
| | | 89.100,00 | (2) |
| | | 4.550,00 | (3) |
| | | 2.700,00 | (4) |
| | | 3.150,00 | (5) |
| Tsd | 120.000,00 | 120.000,00 | Tsc |
| | Ø | | |

### *III.4.1.1.3. Metoda pe faze de fabricaţie*

***Metoda pe faze de fabricaţie*** se aplică, de regulă, în întreprinderile cu producţie de masă sau de serie mare, unde, procesul tehnologic se "desfăşoară" în anumite stadii sau faze de prelucrare succesive a materiilor prime şi materialelor şi în urma cărora rezultă produsul finit. Este cazul întreprinderilor din industria siderurgică (faza obţinerii fontei din minereu, faza obţinerii oţelurilor din fontă, faza de obţinere a laminatelor din oţel etc.), industria textilă (faza de bobinat, de urzit, de ţesut etc.), industria berii (faza de preparare a orzului sau hameiului, de fabricare a malţului, de fierbere, de fermentaţie, de îmbuteliere), industria chimică, industria sticlei, a cimentului etc [109].

În cadrul acestei metode, *obiectul calculaţiei* îl constituie produsul sau grupa de produse fabricate într-o perioadă de gestiune precum şi fazele parcurse în procesul de fabricaţie. Costul efectiv al produselor, determinat lunar, se obţine prin cumularea tuturor cheltuielilor din fazele parcurse până la ultima fază.

***Faza de fabricaţie*** este o formă concretă a sectoarelor sau centrelor de cheltuieli în cadrul căreia se obţin anumite bunuri care îmbracă forma purtătorilor de cheltuieli sau costuri. Ea este o subdiviziune a proceslului tehnologic, delimitată din punct de vedere organizatoric, în cadrul căreia se execută o anumită operaţie din multitudinea operaţiilor succesive de obţinere a produsului finit.

***Faza de calculaţie*** este considerată ca fiind expresia tehnico-economică a fazei de fabricaţie, caracterizată printr-un anumit specirfic al nivelului şi structurii cheltuielilor şi al costurilor de producţie.

Între fazele de fabricaţie a produselor şi fazele de calculaţie a costurilor acestor produse există o legătură directă, în sensul că *fazele de fabricaţie,* în ipostaza lor de locuri de producţie sau de muncă, sunt şi *locuri de cheltuieli,* iar *fazele de calculaţie* sunt *sectoare* sau *centre de cheltuieli* care, de regulă, cuprind mai multe locuri de cheltuieli. Această situaţie de legătură se explică prin faptul că, în principiu, sfera de cuprindere a fazelor de fabricaţie, ca locuri de cheltuieli, se suprapune cu sfera fazelor de calculaţie ca sectoare sau centre de cheltuieli şi, ambele se

---

[109] **CARAIANI, C., DUMITRANA, M.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti:Editura InfoMega, 2004, p. 114.

suprapun cu subdiviziunile organizatorice ale întreprinderii, ca verigi tehnico-productive (ateliere, secţii, sectoare, şantirere, ferme etc), deşi nu în toate cazurile. De aceea, determinarea şi delimitarea fazelor de fabricaţie cade în sarcina organelor tehnice, iar determinarea şi delimitarea fazelor de calcuaţie cade în sarcina organelor economice. Această problemă, însă, trebuie rezolvată prin colaborarea organelor tehnice cu cele economice.

În raport cu specificul procesului tehnologic şi criteriile de delimitare a fazelor, metoda de calculaţie pe faze de fabricaţie se aplică în două variante:

1 varianta cu semifabricate;
2 varianta fără semifabricate.

Metoda de calculaţie pe faze, ***varianta cu semifabricate*** [110], se utilizează la acele unităţi patrimoniale cu un proces tehnologic îndelungat şi care execută un număr relativ redus de produse finite şi unde, după fiecare fază, se obţin semifabricate care se depozitează în vederea, fie a vânzării lor, fie a consumului intern, situaţie în care este necesară cunoaşterea costului lor pentru fiecare fază în parte, iar costul ultimei faze reprezintă costul produsului finit. Costul primei faze se transferă la cea de a doua fază şi, prin adăugarea la aceasta a costurilor fazei respective, rezultă costul semifabricatului obţinut în faza a doua. Deci, câte faze există, tot atâtea costuri unitare se vor calcula, după relaţiile:

- costul unitar al fazei întâi:

$$cf_1 = \frac{\sum_{j=1}^{m}(Chp_j)f_1}{Q_1}$$

- costul unitar al fazei a doua:

$$cf_2 = cf_1 + \frac{\sum_{j=1}^{m}(Chp_j)f_2}{Q_2}$$

---

[110] **CĂPUŞNEANU, S.** - *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor*, Bucureşti: Editura Economică, 2003, p. 108.

- costul unitar al fazei "i":

$$cf_i = cf_{i-1} + \frac{\sum_{j=1}^{m}((Chp_j)f_i}{Q_n}$$

- costul unitar al ultimei faze (n):

$$cf_i = cf_{i-1} + \frac{\sum_{j=1}^{m}((Chp_j)f_n}{Q_n}$$

$Chp_j$ - cheltuielile de producţie, pe articole de calculaţie, pe fiecare fază.

$Q_i$ - producţia obţinută în fiecare fază de fabricaţie ( $i = \overline{1,n}$ ).

Această variantă prezintă şi neajunsuri în sensul că, atunci când sunt multe faze de calculaţie şi este şi producţie neterminată la sfârşitul perioadei de gestiune, se măreşte volumul calculelor de centralizare a datelor privind costul producţiei.

Metoda pe faze, varianta cu semifabricate, presupune parcurgerea următoarelor etape de lucru:

1. stabilirea şi delimitarea fazelor de calculaţie a costurilor;
2. colectarea cheltuielilor directe de producţie, separat pe faze de calculaţie şi pe purtători de costuri, pe articole de calculaţie;
3. colectarea cheltuielilor indirecte de producţie, numai pe faze de calculaţie;
4. repartizarea cheltuielilor indirecte, la sfârşitul perioadei de calculaţie, pe purtători de costuri în cadrul fiecărei faze (între două sau mai multe semifabricate obţinute în aceeaşi fază de calculaţie);
5. determinarea cheltuielilor de producţie, directe şi indirecte, aferente semifabricatelor, pentru ficare fază de calculaţie, prin însumarea cheltuielilor aferente producţiei în curs de execuţie de la începutul perioadei cu cheltuielile efective ale perioadei de gestiune, din care se scad cheltuielile aferente producţiei neterminate de la sfârşitul perioadei, toate pe articole de

calculaţie;

6. calculul costului unitar al semifabricatelor, pe faze de calculaţie şi, implicit, al produselor finite.

Metoda de calculaţie pe faze, ***varianta fără semifabricate*** [111], se utilizează la acele unităţi la care nu rezultă semifabricate după fiecare fază de calculaţie, ci numai producţie în curs de execuţie care trece de la o fază de prelucrare la alta, fără depozitare, iar după ultima fază se obţine produsul finit, căruia i se calculează costul unitar. În plus, se determină costul produselor după fiecare fază, prin adăugarea la costurile materiale a costurilor de prelucrare specifice fazei respective.

Costul unitar al produsului finit se determină prin însumarea cheltuielilor de producţie din toate fazele prin care trece produsul respectiv şi raportarea lor la cantitatea obţinută.

Metoda pe faze, ***varianta fără semifabricate***, presupune parcurgerea următoarelor etape de lucru:

1. stabilirea şi delimitarea fazelor de calculaţie a costurilor;
2. colectarea cheltuielilor directe de producţie, separat pe faze de calculaţie şi pe purtători de costuri. În prima fază se identifică, pe purtători de costuri, atât cheltuielile cu materiile prime şi materiale directe, cât şi cheltuielile de prelucrare directe ale acestei faze, iar pe fazele următoare se colectează, pe aceiaşi purtători de costuri, numai cheltuielile de prelucrare directe ale fiecăreia dintre faze;
3. colectarea cheltuielilor de producţie indirecte, numai pe faze de calculaţie;
4. repartizarea cheltuielilor indirecte, la sfârşitul perioadei de calculaţie, pe purtători de costuri în cadrul fiecărei faze;
5. determinarea cheltuielilor de producţie, directe şi indirecte, aferente producţiei finite pentru fiecare purtător şi pe fiecare fază de calculaţie, prin însumarea cheltuielilor aferente producţiei în curs de execuţie de la începutul perioadei cu cheltuielile efectuate în cursul perioadei, din care se scad cheltuielile aferente producţiei neterminate de la sfârşitul perioadei, tote pe articole de calculaţie;

---

[111] **DUMBRAVĂ, P., POP, A.** – *Contabilitatea de gestiune în industrie*, ed.a2-a, Deva: *Editura Intelcredo*, 2011, p.245.

6. calculul costului unitar al produselor finite ($c_i$):

$$c_i = \frac{\sum_{f=1}^{n}\left(\sum_{j=1}^{m} Chd_j + \sum_{j=1}^{m} Chind_j\right)_f}{Q_i} = \frac{n\sum_{f=1}^{n}\left(\sum_{j=1}^{m} Chp_j\right)_f}{Q_i}$$

Şi această variantă prezintă dezavantajul că, pe lângă calculaţiile intermediare pe faze de calculaţie, impune şi o centralizare a cheltuielilor de producţie din toate fazele de prelucrare, pentru fiecare produs finit obţinut.

***Aplicaţia 11***

***Metoda pe faze, varianta "cu semifabricate"***

O întreprindere cu profil industrial execută două semifabricate - $S_1$ şi $S_2$ - care rezultă din două faze – $F_1$ şi $F_2$ – şi la care se consumă două materii prime – X şi Y. Societatea este structurată în: două secţii de bază – $SB_1$ pentru $F_1$ şi $SB_2$ pentru $F_2$, o centrală de abur – CA şi un sector administrativ – SA.

În cursul perioadei de gestiune au loc următoarele consumaţiuni de valori:

***Faza 1:***

- cheltuieli cu materia primă "X"=10.000,00 lei şi cu materia primă "Y"=8.000,00 lei;
- cheltuieli cu salariile directe, inclusiv cu asigurările sociale şi protecţia socială: pentru prelucrarea materiei prime "X" în sumă de 52.800,00 lei şi pentru prelucrarea materiei prime "Y", în sumă de 39.600,00 lei;

***Faza 2:***

- cheltuielile cu materia primă "X"=6.000,00 lei şi cu materia primă "Y"=2.000,00 lei;
- cheltuielile cu salariile directe, inclusiv cu asigurările sociale şi protecţia socială: pentru prelucrarea materiei prime "X", în sumă de 26.400,00 lei şi pentru prelucrarea materiei prime "Y", în sumă de 19.800,0 lei;

- Centrala de abur:
  - cheltuielile cu materiile prime 8.000,00 lei
  - cheltuielile cu salariile personalului auxiliar şi cele cu asigurările sociale şi protecţia socială 13.200,00 lei
  - cheltuielile cu amortizarea 1.000,00 lei
  - cheltuielile cu reparaţiile executate de terţi 600,00 lei
- Secţia $SB_1$, cheltuielile de întreţinere:
  - cheltuielile cu materialele consumabile 3.500,00 lei
  - cheltuielile cu salariile şi cele cu asigurările sociale şi protecţia socială 6.600,00 lei
  - cheltuielile cu amortizarea 800,00 lei
  - cheltuielile cu reparaţiile executate de terţi 400,00 lei
- Secţia $SB_2$, cheltuielile cu reparaţiile:
  - cheltuielile cu materialele consumabile 4.000,00 lei
  - cheltuielile cu salariile şi cele cu asigurările sociale şi protecţia socială 9.240,00 lei
  - cheltuielile cu amortizarea 700,00 lei
  - cheltuielile cu reparaţiile executate de terţi 500,00 lei
- Sectorul administrativ:
  - cheltuielile cu materiile consumabile 200,00 lei
  - cheltuielile cu salariile şi cele cu asigurările sociale şi protecţia socială 16.500,00 lei
  - cheltuielile cu amortizarea 900,00 lei

Centrala de abur îşi decontează cheltuielile astfel:
- pentru $F_1$ : 17.000,00 lei
- pentru $F_2$ : 5.600,00 lei
- pentru SA : 200,00 lei

Din faza $F_1$ se obţin: $S_1$ în cantitate de 5.000 U/M, şi $S_2$ în cantitate de 4.000 U/M.

Din cele 5.000 U/M $S_1$, se folosesc în $F_2$ 4500 U/M, iar din cele 4.000 U/M se folosesc în $F_2$ 3.000 U/M.

Cheltuielile comune, pe $F_1$ şi $F_2$, se repartizează în funcţie de salariile directe, iar cheltuielile generale de administraţie se repartizează în funcţie de costul secţiei din $F_2$.

Parcurgând etapele de calculaţie a costurilor, în contabilitatea de gestiune au loc următoarele înregistrări:

**1. *Colectarea cheluielilor pe destinaţii:***

1.1. Faza "$F_1$":

- cu materiile prime:

a). În contabilitatea financiară:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 601"Cheltuieli cu materiile prime"<br>analitic: F1/S1<br>F1/S2 | = | 301"Materii prime" | 18.000<br><br>(10.000)<br>(8.000) | 18.000 | |

b) În contabilitatea de gestiune:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 18.000,00 | |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>$921/F_1/S_1$<br>$921/F_1/S_2$ | | | 18.000,00<br>(10.000,00)<br>(8.000,00) | | |

- cu salariile directe şi celelalte elemente ce decurg de calculul salariilor:

a). În contabilitatea financiară:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 641"Cheltuieli cu salariile personalului"<br>analitic:F1/S1<br>F1/S2 | = | 421"Personal-salarii datorate" | 76.050<br><br>(43.457)<br>(32.593) | 76.050 | |
| 6451 „Cheltuieli privind contribuţiile unităţii la asigurări sociale"<br>analitic:F1/S1<br>F1/S2 | = | 4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale" | 12.015<br><br>(6.866)<br>(5.149) | 12.015 | |
| 6453"Cheltuieli privind contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate"<br>analitic:F1/S1<br>F1/S2 | = | 4313"Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | 3.955<br><br>(2.260)<br>(1.695) | 3.955 | |
| 6452"Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"<br>analitic:F1/S1<br>F1/S2 | = | 4371"Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" | 380<br><br>(217)<br>(163) | 380 | |

a). În contabilitatea de gestiune:

2.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 92.400,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | 92.400,00 | |
| 921/$F_1$/$S_1$ | | | 52.800,00 | |
| 921/$F_1$/$S_2$ | | | 39.600,00 | |

1.2. Faza "$F_2$":

- cu materiile prime:

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 601"Cheltuieli cu materiile prime" analitic:F2/S1 | = | 301"Materii prime" | 8.000<br>(6.000) | 8.000 |
| F2/S2 | | | (2.000) | |

b) în contabilitatea de gestiune:

3.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 8.000,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | 8.000,00 | |
| 921/$F_2$/$S_1$ | | | (6.000,00) | |
| 921/$F_2$/$S_2$ | | | (2.000,00) | |

– Cu salariile directe şi celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor:

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 641"Cheltuieli cu salariile personalului" analitic:F2/S1<br>F2/S2 | = | 421"Personal-salarii datorate" | 37.201<br>(20.905)<br>(16.296) | 37.201 |
| 6451 „Cheltuieli privind contribuţiile unităţii la asigurări sociale" analitic:F2/S1<br>F2/S2 | = | 4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale " | 5.878<br>(3.303)<br>(2.575) | 5.878 |
| 6453"Cheltuieli privind contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate" analitic:F2/S1<br>F2/S2 | = | 4313"Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | 1.934<br>(1.087)<br>(847) | 1.934 |
| 6452"Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj" analitic:F2/S1<br>F2/S2 | = | 4371"Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" | 187<br>(105)<br>(82) | 187 |

b) în contabilitatea de gestiune:

4.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 46.200,00 |
| 921"Cheltuielile activităţii de bază"<br>$921/F_2/S_1$<br>$921/F_2/S_2$ | | | 46.200,00<br>(25.400,00)<br>(19.800,00) | |

1.3. Centrala de abur "CA":

- cu materiile prime:

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 601"Cheltuieli cu materiile prime" analitic:CA | = | 301"Materii prime" | 8.000 | 8.000 |

b) în contabilitatea de gestiune:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 5. | | | | | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CA | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | 8.000,00 | 8.000,00 |

- cu salariile şi celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 641"Cheltuieli cu salariile personalului" analitic:CA | = = = | 421"Personal-salarii datorate" | 10.864 | 10.864 |
| 6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurări sociale" analitic: CA | | 4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale " | 1.717 | 1.717 |
| 6453"Cheltuieli privind contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate" analitic:CA | | 4313"Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | 565 | 565 |
| 6452"Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj" analitic:CA | = | 4371"Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" | 54 | 54 |

b). în contabilitatea de gestiune

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 6. | | | | | |
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CA | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | 13.200,00 | 13.200,00 |

- cu amortizarea:

a). în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" analitic:CA | = | 281"Amortizări privind imobilizările corporale" | 1.000 | 1.000 |

b). în contabilitatea de gestiune:

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 7. | | | | | |
| 922"Cheltuielile activităţilor auxiliare" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | 1.000,00 | 1.000,00 |

- cu reparaţiile executate de terţi:

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 401"Furnizori" | 600 | 714 |
| 6588"Alte cheltuieli de exploatare" | | | | |
| analitic:CA | | | | |
| 4426"TVA deductibilă" | | | 114 | |

b). în contabilitatea de gestiune:

8.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | 600,00 | 600,00 |

1.4. Secţiile de bază "$SB_1$" şi "$SB_2$", cheltuielile cu întreţinerile şi reparaţiile:

- cu materialele consumabile:

a) În contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 602"Cheltuieli cu materialele consumabile" | = | 302 "Materiale consumabile" | 7.500 | 7.500 |
| analitic SB1/$F_1$ | | | (3.500) | |
| SB2/$F_2$ | | | (4.000) | |

b). În contabilitatea de gestiune:

9.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 7.500,00 |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | 7.500,00 | |
| 923/$SB_1$/$F_1$ | | | (3.500,00) | |
| 923/$SB_2$/$F_2$ | | | (4.000,00) | |

- cu salariile indirecte şi celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor:

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 641"Cheltuieli cu salariile personalului „ analitic $SB_1/F_1$ $SB_2/F_2$ | = | 421"Personal-salarii datorate" | 13.037<br><br>(5.432)<br>(7.605) | 13.037 |
| 6451"Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale" analitic $SB_1/F_1$ $SB_2/F_2$ | = | 4311"Contribuţia unităţii la asigurările sociale" | 2.060<br><br>(858)<br>(1.202) | 2060 |
| 6453"Cheltuieli privind contribuţia angajatorului l;a asigurările sociale de sănătate" analitic $SB_1/F_1$ $SB_2/F_2$ | = | 4313"Contribţia angajatorului pentru asigurările socială de sănatate" | 678<br><br>(283)<br>(395) | 678 |
| 6452"Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj" analitic $SB_1/F_1$ $SB_2/F_2$ | = | 4371"Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" | 75<br><br>(27)<br>(38) | 75 |

b) În contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" $923/SB_1/F_1$ $923/SB_2/F_2$ | = 10. | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | 15.840,00<br>(6.600,00)<br>(9.240,00) | 15.840,00 |

- cu amortizarea:

a) . În contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" analitic: $SB_1/F_1$ $SB_2/F_2$ | = | 2081"Amortizări privind imobilizările corporale" | 1.500<br><br>(800)<br>(700) | 1.500 |

b)în contabilitatea de gestiune:

11.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 1.500,00 |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | 1.500,00 | |
| 923/$SB_1$/$F_1$ | | | (800,00) | |
| 923/$SB_2$/$F_2$ | | | (700,00) | |

- cu reparaţiile efectuate de terţi:

a). în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 401"Furnizori" | 900 | 1.071 |
| 6588"Alte cheltuieli de exploatare" | | | | |
| analitic: $SB_1$/$F_1$ | | | (400) | |
| $SB_2$/$F_2$ | | | (500) | |
| 4426"TVA deductibilă" | | | 171 | |

b). în contabilitatea de gestiune:

12.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 900,00 |
| 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | 900,00 | |
| 921/$SB_1$/$F_1$ | | | (400,00) | |
| 921/$SB_2$/$F_2$ | | | (500,00) | |

1.5. Sectorul administrativ "SA":

- cu materialele consumabile:

a). în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 602"Cheltuieli cu materialele consumabile" | = | 302"Materiale consumabile" | 200 | 200 |
| analitic: SA | | | | |

b). în contabilitatea de gestiune:

13.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | 200,00 | 200,00 | |

- cu salariile şi celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor:

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 641"Cheltuieli cu salariile personalului" analitic: SA | = | 421"Personal-salarii datorate" | 13.580 | 13.580 |
| 6451"Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale" analitic: SA | = | 4311"Contribuţia unităţii la asigurările sociale" | 2.146 | 2.146 |
| 6453"Cheltuieli privind contribuţia angajatorului la asigurările de sănătate analitic:SA | = | 4313"Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | 706<br>68 | 706<br>68 |
| 6452"Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj" analitic:SA | = | 4371"Contribuţia unităţii la fondul de şomaj | | |

b). în contabilitatea de gestiune:

14.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 924 "Cheltuieli generale de admministraţie" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | 16.500,00 | 16.500,00 |

-cu amortizarea

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" analitic:SA | = | 281" Amortizarea privind imobilizările corporale" | 900 | 900 |

b) în contabilitatea de gestiune:

15.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | 900,00 | 900,00 |

### 6. *Decontarea cheltuielilor centralei de abur:*

a) În contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b) În contabilitatea de gestiune:

16.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"/CA | | 22.800,00 |
| 923 "Cheltuielile indirecte de producţie" | | | 22.600,00 | |
| 923/$SB_2$/$F_1$ | | | (17.000,00) | |
| 923/$SB_2$/$F_2$ | | | (5.600,00) | |
| 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | | 200,00 | |

### 3. *Repartizarea cheltuielilor comune pe faze:*

3.1. Secţia "$SB_1$", faza "$F_1$":

$$K_{923/F1} = \frac{\text{Cheltuieli indirecte "}F_1\text{"}}{\text{Cheltuieli salarii directe "}F_1\text{"}} = \frac{28.300,00}{52.800,00 + 39.600,00} = \frac{28.300,00}{92.400,00} = 0,306277$$

$Chind_{F1/S1}$=Salarii directe $F_1/S_1 \times K_{923/F1}$ =52.800,00×0,306277=16.171,43 lei;

$Chind_{F1/S2}$=Salarii directe $F_1/S_2 \times K_{923/F1}$=39.600,00×0,306277 =12.128

***Total cheltuieli indirecte*** "$F_1$" =28.300,00 lei.

a) În contabilitatea financiară:nu este cazul.

b) În contabilitatea de gestiune:

17.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 923 "Cheltuieli indirecte de producţie"/ SB1/F1 | | 28.300,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | 28.300,00 | |
| 921/$F_1$/$S_1$ | | | (16.171,43 ) | |
| 921/$F_1$/$S_2$ | | | (12.128,57 ) | |

3.2. Secţia "$SB_2$", faza "$F_2$":

$$K_{923}/F_2 = \frac{\text{Cheltuieli indirecte "}F_2\text{"}}{\text{Cheltuieli salarii directe "}F_2\text{"}} = \frac{20.040,00}{26.400,00+19.800,00} = \frac{20.040,00}{46.200,00} = 0,433766$$

$Chind_{F2/S1}$=Salarii directe $F_2/S_1 \times K_{923/F2}$=26.400,00×0,433766=11.451,43 lei;
$Chind_{F2/S2}$=Salarii directe $F_2/S_2 \times K_{923/F2}$=19.800,00×0,433766 = 8.588,57 lei;

***Total cheltuieli indirecte*** "$F_2$" = 20.040,00 lei.

a) În contabilitatea financiară: Nu este cazul.
b) În contabilitatea de gestiune:

18.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" /SB2/F2 | | 20.040,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>921/$F_2$/$S_1$<br>921/$F_2$/$S_2$ | | | 20.040,00<br>(11.451,43)<br>(8.588,57) | |

***4. Înregistrarea costurilor semifabricatelor pe faze:***

4.1. Înregistrarea costului semifabricatelor din faza "$F_1$" (cu soldurile debitoare ale conturilor 921/$F_1$/$S_1$ şi 921/$F_1$/$S_2$):

a). în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 341"Semifabricate" analitic:S1/F1<br>S2/F1 | = | 711"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" | 138.700,00<br>(78.971,43)<br>(59.728,57) | 138.700,00 |

b.în contabilitatea de gestiune:

19.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | | 138.700,00 |
| 931 "Costul producţiei obţinute"/$S_1$ | | | 78.971,43 | |
| 931 "Costul producţiei obţinute"/$S_2$ | | | 59.728,57 | |

4.2. Determinarea costului unitar al semifabricatelor după prima fază:

$$c/S_1 = \frac{CP/S_1}{Q/S_1} = \frac{78.971{,}43}{5.000} = 15{,}79\ lei/U/M;$$

$$c/S_2 = \frac{CP/S_2}{Q/S_2} = \frac{5972{,}57}{4.000} = 14{,}93\ lei/U/M.$$

4.3. Înregistrarea costului semifabricatelor folosite în faza "$F_2$":

$S_1$ = 4.500 U/M ×15,79 lei/U/M = 71.074,29 lei ;

$S_2$ = 3.000 U/M ×14,93 leiU/M = 44.796,43 lei .

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 301"Materii prime" | = | 341"Semifabricate" | 115.870,72 | 115.870,72 |
| analitic:S1/F1 | | Analitic: S1 | | 71.074,29 |
| S2/F1 | | S2 | | 44.796,43 |
| 601"Cheltuieli cu materiile prime" | = | 301"Materii prime" | 115.870,72 | 115.870,72 |
| analitic:S1 | | | (71.074,29) | |
| S2 | | | (44.796,43) | |

b) în contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | 20. = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 115.870,72 |
| 921"Cheltuielile activităţii de bază" | | | 115.870,72 | |
| 921/$F_2$/$S_1$ | | | (71.074,29) | |
| 921/$F_2$/$S_2$ | | | (44.796,43) | |

## 5 *Repartizarea cheltuielilor generale de administraţie:*

$$K_{924} = \frac{Ch \cdot g \cdot a}{\text{Cost sectie } F_2} = \frac{17.800,00}{114.925,72 + 75.185,00} = \frac{17.800,00}{190.810,72} = 0,09362$$

$CGA/S_1$=Cost secţie/$S_1$×$K_{924}$=114.925,72×0,09362=10.760,60 lei ;

$CGA/S_2$=Cost secţie/$S_2$×$K_{924}$= 75185,00×0,09362 =7.039,40;

**Total cheltuieli generale** =17.800,00 lei.

a) În contabilitatea financiară:Nu este cazul.

b) În contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | 21. = | " 924 Cheltuieli generale de administraţie “ | | 17.800,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | 17.800,00 | |
| 921/$F_2$/$S_1$ | | | (10.760,60 ) | |
| 921/$F_2$/$S_2$ | | | ( 7.039,40) | |

## 6. *Determinarea costurilor semifabricatelor după faza "$F_2$":*

6.1. Înregistrarea costurilor semifabricatelor din faza "$F_2$" (cu soldurile debitoare ale conturilor 921/$F_2$/$S_1$ şi 921/$F_2$/$S_2$):

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 341”Semifabricate” analitic:S1/F2 | = | 711”Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” | 207.910,72 | 207.910,72 |
| S2/F2 | | | (125.686,32) | |
| | | | (82.224,40) | |

b). în contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 22. | | | |
| % | = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | | 207.910,72 |
| 931 "Costul producţiei obţinute"/$S_1$ | | | 125.686,32 | |
| 931 "Costul producţiei obţinute"/$S_2$ | | | 82.224,40 | |

6.2. Determinarea costului unitar al celor două semifabricate, după "$F_2$":

$$c/S_1 = \frac{CP/S_1}{Q/S_1} = \frac{200.871{,}31}{4.500} = 44{,}64\ lei/U/M;$$

$$c/S_2 = \frac{CP/S_2}{Q/S_2} = \frac{82.224{,}40}{3.000} = 27{,}41\ lei/U/M.$$

***7. Decontarea costurilor efective ale semifabricatelor, pe cele două faze:***

a). În contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). În contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 23 | | | |
| 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | = | % | 346.610,71 | |
| | | 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | 346.610,71 |
| | | 921/$F_1$/$S_1$ | | (78.971,43) |
| | | 921/$F_1$/$S_2$ | | (59.728,570 |
| | | 921/$F_2$/$S_1$ | | (125.686,32) |
| | | 921/$F_2$/$S_2$ | | (82.224,40) |

***Situaţia conturilor se prezintă astfel:***

| D | 921/$F_1$/$S_1$ | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 10.000,00 | 78.971,43 | (23) |
| (2) | 52.800,00 | | |
| (17) | 16.171,43 | | |
| | 78.971,43 | 78.971,43 | |

Ø

| D | 921/$F_1$/$S_2$ | | C |
|---|---|---|---|
| (1) | 8.000,00 | 59.728,57 | (23) |
| (2) | 39.600,00 | | |
| (17) | 12.128,57 | | |
| | 59.729,57 | 59.729,57 | |

Ø

| D | 921/$F_2$/$S_1$ | | C |
|---|---|---|---|
| (3) | 6.000,00 | 125.686,32 | (23) |
| (4) | 22.640,00 | | |
| (18) | 11.451,43 | | |
| (20) | 71.074,29 | | |
| (21) | 10.760,60 | | |
| | 125.686,32 | 125.686,32 | |

Ø

| D | 921/$F_2$/$S_2$ | | C |
|---|---|---|---|
| (3) | 2.000,00 | 82.224,40 | (23) |
| (4) | 19.800,00 | | |
| (18) | 8.588,57 | | |
| (20) | 44.796,43 | | |
| (21) | 7.039,40 | | |
| | 82.224,40 | 82.224,40 | |

Ø

| D | 931/$S_1$ | | C |
|---|---|---|---|
| (19) | 78.971,43 | 204.657,75 | (24) |
| (22) | 125.686,32 | | |
| | 204.657,75 | 204.657,75 | |

Ø

| D | 931/$S_2$ | | C |
|---|---|---|---|
| (19) | 59.728,57 | 141952,97 | (24) |
| (22) | 82.224,40 | | |
| | 141.952,97 | 141.952,97 | |

Ø

| D | 901 | C | |
|---|---|---|---|
| (24) | 346.610,71 | 18.000,00 | (1) |
| | | 92.400,00 | (2) |
| | | 8.000,00 | (3) |
| | | 46.200,00 | (4) |
| | | 8.000,00 | (5) |
| | | 13.200,00 | (6) |
| | | 1.000,00 | (7) |
| | | 600,00 | (8) |
| | | 7.500,00 | (9) |
| | | 15.840,00 | (10) |
| | | 1.500,00 | (11) |
| | | 900,00 | (12) |
| | | 200,00 | (13) |
| | | 16.500,00 | (14) |
| | | 900,00 | (15) |
| | | 115.870,71 | (20) |
| 346.610,71 | | 346.610,71 | |

Ø

| D | 923/SB$_1$/F$_1$ | | C |
|---|---|---|---|
| (9) | 3.500,00 | 28.300,00 | (17) |
| (17) | 6.600,00 | | |
| (11) | 800,00 | | |
| (12) | 400,00 | | |
| (16) | 17.000,00 | | |
| | 28.300,00 | 28.300,00 | |

Ø

| D | 923/SB$_2$/F$_2$ | C |
|---|---|---|
| | | 20.040,00(18) |
| (9) | 4.000,00 | |
| (10) | 9.240,00 | |
| (11) | 700.00 | |
| (12) | 500,00 | |
| (16) | 5.600,00 | |
| 20.040,00 | | 20.040,00 |

Ø

| D | 902 | | C |
|---|---|---|---|
| (23) | 346.610,71 | 138.700,00 | (19) |
| | | 207.910,71 | (22) |
| | 346.610,71 | 346.610,71 | |

Ø

| D | 922/CA | | C |
|---|---|---|---|
| (5) | 8.000,00 | 22.800,00 | (16) |
| (6) | 13.200,00 | | |
| (7) | 1.000,00 | | |
| (8) | 600,00 | | |
| | 22.800,00 | 22.800,00 | |

Ø

| D | 924/SA | | C |
|---|---|---|---|
| (13) | 200,00 | 17.800,00 | (21) |
| (14) | 16.500,00 | | |
| (15) | 900,00 | | |
| (16) | 200,00 | | |
| | 17.800,00 | 17.800,00 | |

Ø

### 8. *Închiderea conturilor de cheltuieli*

a) În contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b) În contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 24. | | | | |
| 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | = | % | | |
| | | 931 "Costul producţiei obţinute"/$S_1$ | 346.610,72 | 204.657,75 |
| | | 931 "Costul producţiei obţinute"/$S_2$ | | 141.952,97 |

***Aplicaţia 12***

***Metoda pe faze, varianta "fără semifabricate"***

O întreprindere cu profil industrial are două secţii principale de producţie − S1 şi S2,− în cadrul cărora procesul tehnologic se desfăşoară în mai multe faze de fabricaţie succesive, care sunt grupate în două faze de calculaţie ce se suprapun cu cele două secţii principale de producţie. Societatea fabrică două produse − A şi B −, ambele trecând prin toate fazele de fabricaţie din cele două secţii.

Situaţia la începutul perioadei de gestiune, concretizată în cheltuieli directe şi indirecte de producţie aferente producţiei neterminate, se prezintă astfel:

- la faza de calculaţie (secţia) I, produsul A 280,00 lei;
- la faza de calculaţie (secţia) I, produsul B 220,00 lei;
- la faza de calculaţie (secţia) II, produsul A 60,00 lei;
- la faza de calculaţie (secţia) II, produsul B 40,00 lei.

Pentru obţinerea a 6.000 U/M din produsul "A" şi 4.000 U/M din produsul "B", în cursul perioadei de gestiune au loc următoarele consumaţiuni de valori:

1) Cheltuielile cu materiile prime directe: 24.800.00 lei, din care:

- la faza de calculaţie I, produsul A 14.800,00 lei;
- la faza de calculaţie I, produsul B 10.000,00 lei.

2) Cheltuielile cu salariile directe şi accesoriile acestora: 12.000.00 lei, din care:

- la faza de calculaţie I, produsul A 2.600,00 lei;
- la faza de calculaţie I, produsul B 2.000,00 lei;
- la faza de calculaţie II, produsul A 4.400,00 lei;
- la faza de calculaţie II, produsul B 3.000,00 lei.

3) Cheltuielile comune (indirecte) ale fazelor de calculaţie (secţiilor de bază) sunt de 8.000,00 lei, din care:

- la faza I 4.200,00 lei;
- la faza II 3.800,00 lei.

4) Cheltuielile generale de administraţie sunt de 2.400,00 lei.

La sfârşitul perioadei de gestiune, repartizarea pe produse a cheltuielilor indirecte de producţie (comune) ale fazelor de calculaţie, are loc în funcţie de salariile directe, inclusiv accesoriile acestora. Repartizarea pe faze şi pe produse a cheltuielilor generale de adminis-traţie are loc tot în funcţie de salarii directe şi accesorii.

Producţia neterminată, evaluată la sfârşitul perioadei se prezintă astfel:

- la faza I, produsul A 573,80 lei;
- la faza I, produsul B 446,20 lei;
- la faza II, produsul A 599,50 lei;
- la faza II, produsul B 180,50 lei.

În contabilitatea de gestiune au loc înregistrările:

1) Consumul de materii prime:

a). în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 601"Cheltuieli cu materiile prime"<br>analitic:F1/A<br>F2/B | = | 301"Materii prime" | 24.800<br>(14.800)<br>(10.000) | 24.800 |

b). în contabilitatea de gestiune:

1.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 24.800,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | 24.800,00 | |
| 921/$F_1$/A | | | (14.800,00) | |
| 921/$F_1$/B | | | (10.000,00) | |

2) Salariile şi accesoriile la salarii, directe:

a) În contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 641"Cheltuieli cu salariile personalului" | = | 421"Personal-salarii datorate" | 9.877 | 9.877 |
| analitic: F1/A | | | (2.140) | |
| F1/B | | | (1.646) | |
| F2/A | | | (3.622) | |
| F2/B | | | (2.469) | |
| 6451 „Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale" | = | 4311 „Contribuţia unităţii la asigurările sociale" | 1.560 | 1.560 |
| analitic: F1/A | | | (338) | |
| F1/B | | | (260) | |
| F2/A | | | (572) | |
| F2/B | | | (390) | |
| 6453" Cheltuieli privind contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate" | = | 4313"Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | 514 | 514 |
| analitic: F1/A | | | (111) | |
| F1/B | | | (86) | |
| F2/A | | | (188) | |
| F2/B | | | (129) | |
| 6452"Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj" | = | 4371"Contribuţia unităţii la fondul de şomaj" | 49 | 49 |
| analitic: F1/A | | | (11) | |
| F1/B | | | (8) | |
| F2/A | | | (18) | |
| F2/B | | | (12) | |

b) În contabilitatea de gestiune:

2.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 12.000,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | 12.000,00 | |
| 921/$F_1$/A | | | (2.600,00) | |
| 921/$F_1$/B | | | (2.000,00) | |
| 921/$F_2$/A | | | (4.400,00) | |
| 921/$F_2$/B | | | (3.000,00) | |

3) Cheltuielile comune ale secţiilor:

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" analitic: SI SII | = | 281"Amortizări privind imobilizările corporale" | 8.000<br>(4.200)<br>(3.800) | 8.000 |

b). în contabilitatea de gestiune:

3.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| % | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | | 8.000,00 |
| "Cheltuieli indirecte de producţie" | | | 8.000,00 | |
| 923/SI | | | (4.200,00) | |
| 923/SII | | | (3.800,00) | |

4) Cheltuielile generale de administraţie:

a) în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" analitic: SA | = | 281"Amortizări privind imobilizările corporale" | 2.400 | 2.400 |

b). în contabilitatea de gestiune:

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 4. | 924 "Cheltuielile generale de administraţie" | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | 2.400,00 | 2.400,00 | |

5) Repartizarea, pe produse, a cheltuielilor indirecte de producţie ale fazelor de calculaţie, conform datelor din tabelul nr. 20:

| Faza (secţia) | Produsul | Cheltuieli cu salariile directe | Cheltuieli indirecte | Coeficientul de repartizare | Cheltuieli indirecte repartizate |
|---|---|---|---|---|---|
| I | A | 2.600,00 | | | 2.373,80 |
| I | B | 2.000,00 | | | 1.826,20 |
| Total I | X | 4.600,00 | 4.200,00 | 0,9130 | 4.200,00 |
| II | A | 4.400,00 | | | 2.259,50 |
| II | B | 3.000,00 | | | 1.540,50 |
| Total II | X | 7.400,00 | 3.800,00 | 0,5135 | 3.800,00 |
| TOTAL GENERAL | X | 12.000,00 | 8.000,00 | | 8.000,00 |

**Tabelul nr. 20**: *Situaţia repartizării cheltuielilor indirecte ale secţiilor*

$$K_{I} = \frac{\text{Cheltuieli indirecte S1}}{\text{Cheltuieli directe salarii S1}} = \frac{4.200,00}{4.600,00} = 0,9130;$$

$$K_{II} = \frac{\text{Cheltuieli indirecte S2}}{\text{Cheltuieli directe salarii S2}} = \frac{3.800,00}{7.400,00} = 0,5135.$$

$C_{IND}/S1/A = 2.600,00 \times 0,9130 = 2.373,80$ lei;
$C_{IND}/S1/B = 2.000,00 \times 0,9130 = 1.826,20$ lei;
$C_{IND}/S2/A = 4.400,00 \times 0,5135 = 2.259,50$ lei;
$C_{IND}/S2/B = 3.000,00 \times 0,5135 = 1.540,50$ lei.

a). În contabilitatea financiară: Nu este cazul.
b). În contabilitatea de gestiune:

5.

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | = | 923 "Cheltuieli indirecte de producţie" | 8.000,00 | | 8.000,00 |
| % | | 923/S1 | | | (4.200,00) |
| 921/$F_1$/A | | | (2.373,80) | | |
| 921/$F_1$/B | | | (1.826,20) | | |
| % | | 923/S2 | | | (3.800,00) |
| 921/$F_2$/A | | | (2.259,50) | | |
| 921/$F_2$/B | | | (1.540,50) | | |

6) Repartizarea, pe faze şi pe produse, a cheltuielilor generale de administraţie, conform datelor din tabelul nr. 21:

| Faza (secţia) | Produsul | Cheltuieli cu salariile directe | Cheltuieli generale | Coeficientul de repartizare | Cheltuieli generale repartizate |
|---|---|---|---|---|---|
| I | A | 2.600,00 | | | 520,00 |
| I | B | 2.000,00 | | | 400,00 |
| Total I | X | 4.600,00 | | | 920,00 |
| II | A | 4.400,00 | | | 880,00 |
| II | B | 3.000,00 | | | 600,00 |
| Total II | X | 7.400,00 | | | 1.480,00 |
| TOTAL GENERAL | X | 12.000,00 | 2.400,00 | 0,2 | 2.400,00 |

**Tabelul nr. 21:** *Situaţia repartizării cheltuielilor generale de administraţie*

$$K = \frac{\text{Cheltuieligenerale}}{\text{Cheltuielidirectesalarii}} = \frac{2.400,00}{12.000,00} = 0,2;$$

CG/S1/A = 2.600,00×0,2 = 520,00 lei;
CG/S1/B = 2.000,00×0,2 = 400,00 lei;
CG/S2/A = 4.400,00×0,2 = 880,00 lei;
CG/S2/B = 3.000,00×0,2 = 600,00 lei.

a). În contabilitatea financiară: Nu este cazul.
b). În contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 6. | | | | |
| % | = | 924 "Cheltuieli generale de administraţie" | | 2.400,00 |
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | | | 2.400,00 | |
| 921/$F_1$/A | | | (520,00) | |
| 921/$F_1$/B | | | (400,00) | |
| 921/$F_2$/A | | | (880,00) | |
| 921/$F_2$/B | | | (600,00) | |

7.) Inventarierea şi evaluarea producţiei în curs de execuţie.

a). În contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). În contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 933 "Costul producţiei în curs de execuţie" | = | 921 "Cheltuielile activităţii de bază" | 1.800,00 | 1.800,00 |
| 933/$F_1$/A | | 921/$F_1$/A | (573,80) | (573,80) |
| 933/$F_1$/B | | 921/$F_1$/B | (446,20) | (446,20) |
| 933/$F_2$/A | | 921/$F_2$/A | (599,50) | (599,50) |
| 933/$F_2$/B | | 921/$F_2$/B | (180,50) | (180,50) |

8) Calculul şi decontarea costului efectiv al produselor "A" şi "B", asfel:

a) Calculul costului efectiv:

$$c/A = \frac{Sd921/F_1A + Sd921/F_2/A}{QA} = \frac{(20.573,80 - 573,80) + (7.599,50 - 599,50)}{6.000} =$$

$$= \frac{27.000,00}{6.000} = 4,50 \text{ lei/U/M;}$$

$$c/B = \frac{Sd921/F_1/B + Sd921/F_2/B}{QB} = \frac{(14.446,20 - 446,20) + (5.180,50 - 180,50)}{4.000} =$$

$$= \frac{19.000,00}{4.000} = 4,75 \text{ lei/U/M.}$$

b) Decontarea cheltuielilor efective aferente produselor finite:

$C_e$ / I/A = 20.000,00 lei;

$C_e$ / I /B = 14.000,00 lei;

Ce/II/A = 7.000,00 lei;
$C_e$/II/B = 5.000,00 lei.

a). În contabilitatea financiară: Nu este cazul.

b). În contabilitatea de gestiune:

| | 8. | | | |
|---|---|---|---|---|
| 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | = | 921"Cheltuielile activităţii de bază" | 46.000,00 | 46.000,00 |
| 902/A | = | % | (27.000,00) | |
| | | 921/$F_1$/A | | (20.000,00) |
| | | 921/$F_2$/A | | (7.000,00) |
| 902/B | = | % | (19.000,00) | |
| | | 921/$F_1$/B | | (14.000,00) |
| | | 921/$F_2$/B | | (5.000,00) |

În înregistrarea producţiei obţinute, la cost efectiv:

a). în contabilitatea financiară:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 345"Produse finite"<br>analitic: A<br>B | = | 711"Venituri privind costurile stocurilor de produse"<br>analitic: A<br>B | 46.000<br><br>(27.000)<br>(19.000) | 46.000<br><br>(27.000)<br>(19.000) |

b) În contabilitatea de gestiune:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 931"Costul producţiei obţinute"<br>analitic: A<br>B | = | 902"Venituri privind costurile stocurilor de produse"<br>analitic: A<br>B | 46.000<br><br>(27.000)<br>(19.000) | 46.000 |
| şi | | | | |
| 901"Decontări interne privind cheltuielile" | = | 931"Costul producţiei obţinute"<br>Analitic:A<br>B | 46.000 | 46.000<br><br>(27.000)<br>(19.000) |

Situaţia conturilor specifice calculului costului unitar se prezintă asfel:

| D | 921/$F_1$/A | | C |
|---|---|---|---|
| ($S_i$) | 280,00 | | |
| (1) | 14.800,00 | 573,80 | (7) |
| (2) | 2.600,00 | 20.000,00 | (8) |
| (5) | 2.373,80 | | |
| (6) | 520,00 | | |
| C.T. | 20.573,80 | | |
| TS D | 20.573,80 | 20.573,80 | TS C |

| D | 921/$F_1$/B | | C |
|---|---|---|---|
| ($S_i$) | 220,00 | | |
| (1) | 10.000,00 | 446,20 | (7) |
| (2) | 2.000,00 | 14.000,00 | (8) |
| (5) | 1.826,20 | | |
| (6) | 400,00 | | |
| C.T. | 14.446,20 | | |
| TSD | 14.446,20 | 14.446,20 | TS C |

| D | 921/$F_2$/A | | C |
|---|---|---|---|
| ($S_i$) | 60,00 | | |
| (2) | 4.400,00 | 599,50 | (7) |
| (5) | 2.259,50 | 7.000,00 | (8) |
| (6) | 880,00 | | |
| C.T. | 7.599,50 | | |
| TS D | 7.599,50 | 7.599,50 | TS C |

| D | 921/$F_2$/B | | C |
|---|---|---|---|
| ($S_i$) | 40,00 | | |
| (2) | 3.000,00 | 180,50 | (7) |
| (5) | 1.540,50 | 5.000,00 | (8) |
| (6) | 600,00 | | |
| C.T. | 5.180,50 | | |
| TSD | 5.180,50 | 5.180,50 | TS C |

| D | 923/ S1 | | C |
|---|---|---|---|
| (3) | 4.200,00 | 4.200.00 | (5) |
| TS D | 4.200,00 | 4.200.00 | TS C |

| D | 923 /S2 | | C |
|---|---|---|---|
| (3) | 3.800.00 | 3.800,00 | (5) |
| TSD | 3.800.00 | 3.800,00 | TS C |

| D | 924 | | C |
|---|---|---|---|
| (4) | 2.400,00 | 2.400,00 | (6) |
| TSD | 2.400,00 | 2.400,00 | TSC |

### *III.4.1.2. Metode evoluate de calculaţie a costului complet*

Pornind de la neajunsurile metodelor clasice de calculaţie a costurilor (tratarea şi repartizarea cheltuielilor indirecte, lipsa de corelare dintre programele complexe de realizat şi termenele şi cheltuielile pentru realizarea lor), de la perfecţionarea continuă a proceselor tehnologice industriale în care mecanizarea şi automatizarea producţiei au produs schimbări esenţiale, nu numai pe plan tehnico-organizatoric, ci şi economic, s-a simţit nevoia şi a adaptării metodelor de calculaţie a costurilor la noile condiţii de producţie. Aşa au apărut, în a doua jumătate a secolului al XX-lea, metodele evoluate de calculaţie a costului complet. Acestea sunt: ***metoda tarif-oră-maşină (THM), metoda PERT-cost şi metoda Georges Perrin (GP)***.

#### *III.4.1.2.1 Metoda tarif-oră–maşină ( THM)*

Deşi îşi are originea în practica repartizării cheltuielilor de prelucrare, pe produs, în raport cu orele maşină, această metodă a fost tratată detaliat în anul 1962 de către economistul american ***Spencer A. Tucker*** şi aplicată, începând cu anul 1963, în unităţile industriale americane şi, ulterior, în ţările Europei Occidentale.

Esenţa acestei metode constă în stabilirea costurilor directe (cu excepţia materialelor) şi a celor indirecte ocazionate de funcţionarea fiecărei maşinii (grup de maşini omogene) timp de o oră. În acest caz, se consideră ca obiect al calculaţiei ***maşina,*** iar costul unei ore de funcţionare a maşinii se determină prin raportarea totalului costurilor aferente maşinii la numărul orelor de funcţioare prevăzute.

Prin înmulţirea timpului de funcţionare a fiecărei maşini, pentru realizarea unei pro-ducţii date, cu costul (tariful) unei ore de funcţionare, se determină costul complet de prelucrare a materialelor.

Problema esenţială pe care o ridică această metodă o constituie ***stabilirea corectă a costului (tarifului) orei de funcţionare,*** adică ***a THM.ului***. Pentru aceasta, trebuie avută în vedere o raţională repartizare a cheltuielilor indirecte pe fiecare maşină.

Metodologia de aplicare a metodei THM vizează stabilirea a doi indicatori sintetici de bază:

1. Tariful oră-maşină (THM);
2. Costul unitar, pe produs.

1. ***Tariful oră maşină (THM)*** reprezintă totalitatea cheltuielilor de prelucrare necesare pentru funcţionarea unei maşini (grup de maşini omogene) timp de o oră. THM cuprinde costurile directe cu manopera şi costurile indirecte (comune, generale şi desfacere), denumite şi costuri de prelucrare sau transformare.

Calculul THM-ului presupune parcurgerea următoarelor etape [112]:

a) Stabilirea centrelor de producţie;

b) Determinarea structurii efectivelor de personal şi a capacităţii de producţie ale centrelor de producţie;

c) Elaborarea bugetului operaţional;

d) Repartizarea cheltuielilor cuprinse în bugetul operaţional pe centre de producţie;

e) Calculul THM-ului.

**a)** ***Stabilirea centrelor de producţie.*** Având în vedere faptul că în concepţia acestei metode, maşina, utilajul, locul de muncă sunt considerate unităţi tehnico-economice fundamentale, în cadrul acestei etape are loc gruparea maşinilor, utilajelor şi locurilor de muncă pe centre de producţie. Un centru de producţie poate fi format din una sau mai multe maşini sau locuri de muncă la care se execută aceeaşi opraţie sau operaţii similare, sau poate fi chiar o linie tehnologică sau bandă de fabricaţie de unde rezultă o piesă, subansamblu, produs etc.

Centrul de producţie constituie obiect al calculaţiei costurilor.

La baza grupării maşinilor în centre de producţie stau diferite criterii, cum sunt: capacitatea maşinilor, caracteristicile lor dimensionale, puterea instalată a maşinii, tipul maşinilor, valoarea maşinilor, numărul personalului de deservire, numărul de schimburi în care sunt utilizate, numărul de ore lucrate anual etc.

Constituirea centrelor de producţie nu impune şi schimbarea amplasamentului maşinilor, ci o sectorizare a procesului de fabricaţie, servind scopului calculaţiei.

---

[112] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti: Editura Economică, 1999, p. 307-316.

Fiecare centru de producţie va primi o denumire desprinsă, fie din denumirea operaţiilor executate, fie din denumirea maşinilor pe baza cărora acesta s-a constituit.

Centrele de producţie stabilite se înscriu în "***Nomenclatorul centrelor de producţie***".

"*Nomenclatorul centrelor de producţie*" este o situaţie care cuprinde: numărul maşinilor pe centru, valoarea de inventar a maşinilor, suprafaţa de lucru, puterea instalată, timpul de lucru anual etc., şi diferă de la o întreprindere la alta. Dintre toate aceste date, ***timpul de lucru anual*** este foarte important, deoarece el constituie baza de raportare a costurilor de prelucrare pentru stabilirea THM-ului. Orele de producţie anuală, pe centru, cuprind atât timpul de pregătire, cât şi timpul de funcţionare productivă a maşinilor. În scopul determinării acestor ore se ţine seama de datele statistice (realizarile perioadelor precedente) şi de estimările specialiştilor.

Pentru activităţile auxiliare şi de servire nu se constituie centre de producţie, ci ***centre de costuri***, deoarece ele nu sunt legate direct de fabricarea producţiei. Costurile ocazionate de aceste activităţi sunt cuprinse în bugetul operaţional, de unde vor fi repartizate asupra centrelor de producţiei beneficiare ale activităţilor auxiliare.

**b)** ***Determinarea structurii efectivelor de personal şi a capacităţii de producţie ale centrelor de producţie*** este etapa în cadrul căreia se determină o serie de indicatori ce se vor regăsi în "Situaţia structurii efectivelor", cum sunt:

- *numărul de maşini pe centru* – este stabilit în "Nomenclatorul centrelor de producţie";
- *efectivul unitar standard de muncitori* – se stabileşte de compartimentul de organizare a muncii şi cuprinde unul sau mai mulţi salariaţi care lucrează în mod normal la o maşină, dar şi o fracţie corespunzătoare, în cazul în care salariatul lucrează la mai multe maşini;
- *salariul orar pe muncitor* - este format din salariul tarifar la care se adaugă sporurile în perioada programată;
- *salariul orar pe centru* - se determină în funcţie de salariul orar pe muncitor, efectivul unitar standard de muncitori şi de numărul de maşini pe centrul respectiv. Concret, salariul orar pe centru se obţine prin adunarea salariilor orare ale muncitorilor din centrul respectiv şi ponderarea

rezultatului cu numărul maşinilor din centrul de producţie;

- *numărul maxim anual de ore pe centru* – reprezintă totalul orelor de lucru posibile de realizat în decursul unui an, pe o maşină şi respectiv pe centrul respectiv. Ele depind de numărul de zile calendaristice din care se scad zilele nelucrătoare (duminicile, sărbătorile legale), rezultatul înmulţindu-se cu durata zilei de lucru şi numărul de schimburi/zi;
- *numărul de ore disponibile anual pe centru* – se determină scăzând din numărul maxim anual de ore de lucru al centrului, orele plătite pentru concendii, sărbători legale etc.;
- *manopera pe centru* – se determină înmulţind producţia programată, exprimată în ore, cu salariul orar pe centru, calculat în una din etapele anterioare. Producţia programată reprezintă manopera directă corespunzătoare centrului de producţie şi se exprimă atât în ore cât şi valoric.

g) ***Elaborarea bugetului operaţional (BO).*** Bugetul operaţional reprezintă instrumentul prin intermediul căruia are loc previzionarea cheltuielilor indirecte privind producţia, administrarea şi desfacerea producţiei. Bugetul operaţional cuprinde totalitatea costurilor indirecte de fabricaţie, administrare şi desfacere, iar la baza întocmirii lui, stau cheltuielile indirecte înregistrate în contabilitatea financiară în anul de bază, corectate în funcţie de volumul producţiei programate pentru anul de plan.

Nu sunt cuprinse în bugetul operaţional:

- *costurile cu materiile prime şi materialele directe,* care se determină o dată cu stabilirea costului unitar al produsului;
- *costurile cu manoperă directă,* stabilite prin "Situaţia structurii efectivelor".

În vederea elaborării unui ***BO*** flexibil, uşor adaptabil la eventuale modificări în activitatea întreprinderii se impune gruparea costurilor în costuri fixe şi costuri variabile.

Prin **BO** se preiau şi costurile ocazionate de activităţile auxiliare şi de servire ce se constituie doar în centre de costuri şi nu în centre de producţie.

**d)** ***Repartizarea cheltuielilor cuprinse în bugetul operaţional pe centre de producţie*** are drept scop determinarea cotei-părţi anuale din ***BO*** ce revine fiecărui centru de producţie, în raport cu caracteristicile specifice ale acestora. Pentru aceasta se folosesc diverse criterii de repartizare,

pornindu-se de la legătura cauzală a acestora cu costurile de repartizat. Criteriile de repartizare stabilite se înscriu în "*Lista criteriilor de repartizare*" unde, pe baza elementelor furnizate de "*Nomenclatorul centrelor de producţie*", "*Situaţia structurii efectivelor*" şi "*Bugetul operaţional*", se procedează la calculul coeficienţilor de repartizare pentru fiecare criteriu de repartizare, după relaţia:

$$Kr = \frac{\sum_{i=1}^{n} Cr_i}{\sum_{j=1}^{m} Mc_j}, \text{ unde :}$$

Kr - coeficientul mediu de repartizare;
Cr - costurile din bugetul operaţional de repartizat;
Mc - mărimea criteriului ales ca bază de repartizare;
i - elementul (grupa) de costuri;
j - centrul de producţie.

Cota-parte din costurile indirecte ce revin fiecărui centru de producţie ($Cr_i$) se stabileşte după relaţia:

$$Cr_i = Kr \times Mc_j .$$

Rezultatele obţinute prin calcul se înscriu în formularul "*Coala (situaţia) de repartizare a costurilor pe centre de producţie*".

**e) *Calculul THM-ului.*** Datele conţinute de "*Coala de repartizare a costurilor pe centre de producţie*" servesc la calculul THM-ului pe fiecare centru de producţie, după relaţia:

$$\text{THMc} = \frac{(W + Chcf + Chap)_c}{Hp_c}, \text{ în care :}$$

W - costurile cu manopera aferentă producţiei anuale programată;
Chcf - cheltuielile comune anuale de fabricaţie;
Chap - cheltuielile anuale în afara producţiei;
c - centru de producţie;

$Hp_c$ - numărul de ore - producţie planificate anual.

În scopul stabilirii unui THM flexibil, se impune calculul THM-ului nu doar pentru fiecare centru de producţie, ci şi separat pentru cheltuielile variabile şi cele fixe.

De regulă, THM-ul are o valabilitate de un an.

**1. Costul unitar pe produs.**

Elementele structurale ale costului unitar sunt:

a) cheltuielile cu materiile prime si materialele directe;

b) cheltuielile de transformare (prelucrare).

Prin urmare, costul produsului se determină cu cele două componente, după relaţia:

$$c_i = \frac{\sum_{c=1}^{l} (T \cdot THM)_{ci} + Chm}{Q_i}, \text{ în care :}$$

i - produsul căruia i se calculează costul unitar ;

T - timpul de prelucrare a produsului "i" în centrul "c" ;

Chm - cheltuieli cu materiile prime şi materialele directe, aferente produsului "i".

Toate datele necesare calculului costului pe produs se înscriu în "*Fişa de calcul al costului pe produs*", fişă ce constituie antecalculaţia costului unitar.

Costurile efective se vor urmări folosind mijloacele contabilităţii: documentele primare şi fişele de cont analitice pe fiecare produs.

Faţă de metodele clasice de calculaţie a costurilor, metoda THM prezintă o serie de ***avantaje***, cum sunt:

- asigură o mai bună folosire a maşinilor şi utilajelor, datorită urmăririi prioritare a utilizării capacităţii de producţie maxime disponibile a acestora;
- permite depistarea maşinilor şi utilajelor insuficient folosite sau cu rentabilitate scăzută şi, în consecinţă, luarea măsurilor ce se impun;
- asigură folosirea integrală a timpului de lucru;
- asigură folosirea mai bună a forţei de muncă;

- permite repartizarea mai judicioasă a cheltuielilor indirecte, prin utilizarea unor criterii alese după principiul cauzalităţii;
- creează condiţii pentru determinarea rentabilităţii maşinilor şi centrelor de producţie.

Metoda, însă, prezintă şi unele ***dezavantaje,*** cum sunt:

- are caracter limitat de aplicabilitate deoarece se aplică cu eficienţă în întreprinderile în care produsul finit este rezultatul prelucrării într-un număr redus de centre de producţie, cu un grad înalt de mecanizare şi automatizare;
- pune în prim-plan costul prelucrării, lăsând pe plan secundar costul cu materiile prime şi materialele directe;
- includerea în tariful orei de funcţionare şi a cheltuielilor de desfacere, deşi acestea nu sunt influenţate de timpul de prelucrare a produsului pe maşini;
- se bazează pe calcule şi instrumente matematice ce conferă metodei un grad ridicat de complexitate, complicând aplicarea ei.

Metoda a înregistrat procese de îmbunătăţire, explicate prin apariţia unor variante ale sale: *tarif-oră-producţie, cost-oră-producţie*.

### *III.4.1.2.2. Metoda PERT-cost*

***Metoda PERT-cost*** este o variantă a metodei ***PERT*** care a fost elaborată iniţial în anul 1957 de către ***Biroul Special al Marinei SUA*** în colaborare cu ***Booz, Allen şi Hamilton***, fiind printre primele metode ce utilizau teoria grafurilor şi a fost aplicată, pentru prima dată, în anul 1958, la executarea proiectului rachetei Polaris.

În forma sa de bază, metoda ***PERT (Program Evaluation and Review Technique***), care înseamnă ***„Programul evaluării cercetării sarcinii***”, avea ca scop optimizarea termenelor de execuţie a programelor complexe şi se prezenta sub forma PERT-timp. Ulterior, metoda şi-a extins aplicabilitatea şi asupra cheltuielilor şi capacităţilor de producţie, rezolvând, în corelaţie cu aspectele temporale, şi probleme privind costurile sau alocarea de resurse. Aşa a apărut varianta ***PERT-cost.***

*Metoda PERT-cost* are ca scop minimizarea cheltuielilor în raport cu termenele impuse de realizarea unor programe complexe.

Aplicarea metodei PERT-cost se bazează pe parcurgerea a trei etape:

1. descompunerea procesului de fabricaţie a produsului în faze, trepte, stadii, operaţii etc.;
2. stabilirea ordinii de succesiune a fazelor, treptelor, stadiilor, operaţiilor etc. şi identificarea tuturor restricţiilor impuse de succesiune;
3. evaluarea duratei şi a costurilor aferente fiecărei etape a procesului tehnologic.

Modelul metodei ***PERT-cost*** este conceput sub forma unei reţele, denumită *graful-reţea* ***PERT,*** alcătuită din evenimente, simbolizate cu cerculeţe şi din activităţi, simbolizate prin săgeţi care leagă între ele două evenimente neintermediare. Săgeţile simbolizează duratele aferente activităţilor componente. De aceea grafurile-reţea trebuie întocmite atât de amănunţit, încât duratele să devină reprezentative pentru consumurile de resurse şi, implicit, pentru costuri.

Scopul principal urmărit de această metodă îl constituie determinarea costului minim sau optim al produsului în condiţiile unei durate fixe de execuţie.

Pe baza aprecierii costurilor minime se stabileşte drumul critic pentru fiecare activitate, dar acesta poate să indice un timp îndelungat de executare şi, deci, inacceptabil. Scurtarea timpului de execuţie poate determina mărirea costurilor. Soluţia cea mai bună se consideră aceea în care raportul dintre creşterea costurilor şi scurtarea timpului de execuţie la anumite lucrări este minim.

Prin însumarea costurilor activităţilor de pe drumul critic se obţine ***costul drumului critic,*** adică cheltuielile implicate de timpul cel mai mare pentru realizarea acestor acivităţi. Deci, drumul critic, având cea mai mare lungime din graf, reprezintă termenul maxim de realizare a obiectivului. Activităţile care se află pe drumul critic sunt considerate ***"activităţi critice"***.

***Aplicarea metodei PERT-cost presupune parcurgerea următoarelor etape*** [113]:

---

[113] **BUDUGAN, D.** - *Contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002, p. 338-344.

1. elaborarea previziunilor (de termene şi de costuri);
2. stabilirea planurilor calendaristice;
3. elaborarea bugetului de cheltuieli;
4. calculul costului optim;
5. calculul costului total al produsului;
6. controlul executării lucrării.

### *1. Elaborarea previziunilor*

În această etapă se identifică, mai întâi, obiectivele de atins, adică fazele de fabricaţie, fapt pentru care se întocmeşte o schemă cu toate fazele de fabricaţie, "Schema analizelor încrucişate" şi în care sunt cuprinse toate fazele de înaintare. În paralel, se întocmeşte ***graful PERT*** prin care se stabilesc cele trei estimări ale timpului (durata minimă, durata prealabilă şi durata maximă) pentru a se calcula ***durata medie, termenul minim şi termenul maxim*** pentru fiecare activitate, ***drumul critic şi rezerva totală de timp***. Datele rezultate din calcule se notează pe graf.

### *2. Sabilirea planurilor calendaristice*

Constă în trecerea timpilor de începere şi terminare a fiecărei operaţii într-un tabel, obţinându-se data calendaristică de începere şi terminare a lucrării.

### *3. Elaborarea bugetului de cheltuieli*

Constă în estimarea costurilor, pentru toate operaţiile şi se repartizează sub formă de buget, în funcţie de timpul prevăzut în planul calendaristic. În fapt, este vorba de elaborarea ***devizului PERT*** pe baza schemei analizelor încrucişate şi a planului calendaristic. Aceasta se realizează pe fiecare prestadiu. Însumând cheltuielile de producţie (directe şi indirecte) de la fiecare prestadiu se obţine devizul sau bugetul lucrării.

### *4. Calculul costului optim*

După parcurgerea etapelor descrise, cu întocmirea şi elaborarea instrumentelor specifice, se determină ***costurile activităţilor***. Problema care se pune este de a afla costul minim al lucrării în condiţiile unei durate fixe de execuţie, adică a costului optim, în conceptul ***PERT***.

Durata fixă de execuţie este acea durată care corespunde unor condiţii normale de lucru. În acelaşi timp, se consideră că durata unei activităţi (**da**) este o variabilă ce oscilează între intervalul durată minimă (**d min**) şi durată maximă (**d max**):

$$d\ min \leq da \leq d\ max.$$

Dacă durata maximă este egală cu durata normală (**d norm**), iar durata minimă este cea mai scurtă posibilă, atunci scurtarea termenului de execuţie a unei lucrări presupune ***cheltuieli suplimentare*** faţă de cele prevăzute în mod normal (la o durată normală corespunde un cost normal; scurtarea duratelor determină costuri suplimentare). Deci, costul activităţii (**Cta**) depinde de durata activităţii, cu care este în raport de invers proporţionalitat

$$\text{Cta} = \text{f(da)}.$$

Suma costurilor tuturor activităţilor ce compun un prestadiu formează costul total al prestadiului (**Ctp**):

$$Ctp = \sum_{i=1}^{n} Cta_i \quad .$$

Suma costurilor tuturor prestadiilor care compun un reper, formează costul total al reperului (**Ctr**):

$$Ctr = \sum_{j=1}^{m} Ctp_j \quad .$$

### 5. *Calculul costului total al produsului*

Costul total al produsului finit, lucrării sau serviciului (**Ctpf**) reprezintă suma costurilor tuturor activităţilor la care se adaugă cheltuielile indirecte identificate pe fiecare nivel din schema analizelor încrucişate:

$$Ctpf = \sum_{i=1}^{n} Cta_i + \sum_{k=1}^{l} Chind_k \ ,$$

k, reprezintând numărul treptelor din schema analizelor încrucişate.

Întrucât produsul finit este rezultatul activităţilor, şi costul produsului este funcţie de durata de execuţie:

$$\text{Ctpf} = \text{F(D)}; \qquad D_{min} \le D \le D_{norm} \ .$$

### 6. *Controlul executării lucrării*

Prin conţinutul etapelor anterioare s-au fixat (stabilit) şi normele pentru controlul modului de desfăşurare a procesului de fabricaţie a produsului. Controlul are drept scop urmărirea respectării duratelor de execuţie şi a normelor de cheltuieli, să stabilească mărimea abaterilor şi cauzelor acestora şi să ofere soluţii de corecţie pentru situaţii critice.

Aceasta se realizează cu ajutorul unor dări de seamă sau rapoarte, prin care se compară realizările cu programul iniţial (previzional) şi cel actual (reactualizat). Pentru acestea se impune efectuarea *actualizării cost-durată*, pe parcursul derulării activităţii, în funcţie de condiţiile nou apărute. Actualizarea costurilor prestadiilor, reperelor şi produselor are loc după relaţia:

$$Ctact = \sum_{i=1}^{n} Cte_{i(d)} + \sum_{i=1}^{n} Ctr_{i(d+1)}, \text{ în care :}$$

Ctact - costul actualizat;

$Cte_{i\,(d)}$ - costul efectiv al operaţiei "i" executată până la la data "d" a actualizării;

$Ctr_{i(d+1)}$ - costul proiectat al operaţiei "i" rămasă de executat de la data actualizării până la finalizarea programului.

Aplicarea metodei ***PERT-cost***, deşi are o arie restrânsă, prezintă o serie de ***avantaje***:

- permite stabilirea exactă a legăturilor tehnologice succesive dintre activităţi şi a responsabilităţilor pe fiecare verigă organizatorică, pe baza schemei analizei încrucişate şi a grafurilor-PERT;
- asigură urmărirea înregistrării consumurilor pe fiecare operaţie (activitate) în termenele stabilite, sesizând depăşirile de consumuri şi facilitând luarea de măsuri de corecţie;
- permite şi asigură actualizarea graficelor iniţiale în cursul execuţiei, pe baza costurilor efective;
- permite efectuarea controlului sistematic şi permanent al costului de producţie;
- creează posibilitatea unei planificări financiare ştiinţifice, prin normarea ştiinţifică a costurilor;
- oferă posibilitatea cunoaşterii activităţilor critice şi supravegherea lor, în vederea încadrării în termenele stabilite a execuţiei programelor.

Ca orice metodă, şi ***metoda PERT-cost*** are şi dezavantaje în aplicare, din cauza unor ***inconveniente***:

- implică un volum mare de muncă necesar elaborării schemei

analizelor încrucişate şi a grafurilor – PERT;

- necesită calcule suplimentare impuse de efectuarea actualizării cost-durată şi de existenţa producţiei în curs de execuţie care variază de la o perioadă la alta.

### *III.4.1.2.3 Metoda Georges Perrin ( G.P.)*

***Metoda Georges Perrin*** este o metodă de programare şi urmărire a cosurilor de producţie, având ca scop calculaţia cât mai exactă a costului pe produs, apelând, în acest sens, la o unitate de măsură convenţională, stabilită cu anticipaţie, numită ***GP.*** Această metodă determină costul produsului pe baza costurilor de prelucrare, la care se adaugă costurile cu materiile prime şi materialele directe. Ea pune pe prim plan principiul cauzalităţii costurilor, având ca obiectiv determinarea unui cost cât mai real pe unitatea de produs.

Denumirea metodei provine de la iniţialele autorului ei, inginerul francez ***Georges Perrin*** care, în 1953, o elaborează în detaliu, ca rezultat al unor studii teoretice de peste 25 ani şi a unor experiementări practice de 10 ani, pe specificul întreprinderilor constructoare de maşini.

***GP***-ul este o unitate convenţională de măsură a producţiei, considerată unitate de "*efort de producţie",* ce poate fi regăsită în fiecare produs. Această unitate oferă posibilitatea omogenizării producţiei, indiferent de varietatea ei, deoarece fabricarea producţiei implică eforturi de aceeaşi natură şi esenţă. ***GP*** exprimă costurile de producţie necesare fabricării unei unităţi din produsul cel mai reprezentativ al întreprinderii, considerat produs de bază. El este un indice de echivalare, calculat după metode matematice de aducere la acelaşi numitor a întregii producţii, indiferent de varietatea ei. Deci, măsurarea diferitelor eforturi de producţie se realizează cu ajutorul costurilor de producţie. Prin stabilirea raportului ce există între diferitele costuri de producţie, se determină indicii de echivalenţă corespunzători fiecărui produs finit obţinut. La finele perioadei de gestiune, întreaga producţie obţinută se transformă în unităţi de măsură convenţionale, cu ajutorul indicilor de echivalenţă.

Costul unitar al produselor finite se stabileşte pe baza cheltuielilor de producţie şi a producţiei echivalente (omogenizate).

***Metodologia de calcul al GP***-urilor impune împărţirea cheltuielilor de prelucrare:

- cheltuieli imputabile;
- cheltuieli neimputabile.

***Cheltuielile imputabile*** sunt acele cheltuieli de prelucrare ce se pot rapartiza asupra operaţiilor sau produselor fabricate, folosind unele criterii logice de cauzalitate. Sunt incluse aici: cheltuielile cu salariile, cu consumul de combustibil şi enegie tehnologică, cu amortizările, cu întreţinerea clădirilor etc.

***Cheltuielile neimputabile*** sunt acele cheltuieli de prelucrare pentru care nu se găsesc criterii logice de repartizare pe operaţii şi produse, deoarece privesc producţia în ansamblul ei. Este cazul cheltuielilor generale de administrţie, al celor ocazionate de activităţile anexe şi de servire etc. Ele nu sunt luate în considerare în calculul ***GP***-urilor, ci numai în calculul costului pe produs.

Prin această împărţire a cheltuielilor de prelucrare, metoda urmăreşte reducerea la minimum a cheltuielilor neimputabile şi, prin aceasta, creşte gradul de exactitate a costului calculat.

Metoda ***GP*** nu admite clasificarea cheltuielilor în cheltuieli directe şi cheltuieli indirecte, tocmai pentru că aceste cheltuieli s-ar repartiza asupra produselor pe baza aceluiaşi criteriu, fără a ţine seama de legătura de cauzalitate dintre acesta şi natura fiecărui element de cheltuială.

Metoda ***GP*** presupune elaborarea şi parcurgerea unor lucrări speciale, grupate în [114]:

1. Lucrări de stabilire a GP-urilor;
2. Lucrări de calcul al costului pe produs.

**1. *Stabilirea GP-urilor*** constituie baza calculaţiei costurilor după această metodă şi presupune efectuarea următoarelor lucrări:

a) întocmirea listei operaţiilor procesului de fabricaţie;
b) determinarea cheltuielilor imputabile pe operaţii şi produse;
c) stabilirea indicilor orari;
d) alegerea produsului de bază sau etalon;
e) calcularea indicelui de bază;
f) calcularea indicilor de echivalenţă orari pentru fiecare operaţie;

---

[114] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti:Editura Economică, 1999, p. 321-329.

g) calcularea indicilor de echivalenţă parţiali şi totali.

**a) *Întocmirea listei operaţiilor procesului de fabricaţie*** constă în elaborarea unei situaţii a operaţiilor de muncă, grupate în operaţii de bază (principale), auxiliare şi de servire. Această grupare se face pe baza documentaţiei tehnice a procesului de fabricaţie şi impune examinarea precisă a fiecărui element de cheltuieală de la fiecare operaţie, înscriindu-se şi timpii de muncă coespunzători. Lista operaţiilor prezintă o importanţă deosebită în stabilirea costurilor pe fiecare operaţie.

**b*) Determinarea cheltuielilor imputabile pe operaţii şi produse*** şi care pot apărea fie sub forma unor sume totale, fie sub formă de cote medii stabilite pe oră, pe muncitor sau unitatea de produs, fără a se lua în considerare, în această etapă, valoarea consumului de materii prime şi materiale directe.

**c) *Stabilirea indicilor orari*** are loc separat, pe fiecare operaţie a procesului tehnologic sau pentru fiecare activitate de administraţie. Cheltuielile activităţii auxiliare se repartizează asupra produselor fabricate prin intermediul operaţiilor.

Indicele orar (Io) reprezintă totalul cheltuielilor imputabile programate pe oră (**Chio**) pentru fiecare operaţie, conform relaţiei:

$$Io = \sum_{i=1}^{n} Chio_i \text{ , în care:}$$

i - felul cheltuielilor imputabile.

**d) *Alegerea produsului de bază sau etalon***. Produsul de bază este etalonul în funcţie de care se stabileşte unitatea de măsură – GP-ul. Pe baza lui se calculează GP-urile pe fiecare operaţie şi fiecare produs. Produsul de bază trebuie să fie un produs reprezentativ, pentru care condiţiile de fabricaţie trebuie să fie standard sau optime. El poate fi un produs, o piesă, un loc de producţie, dacă se consideră că această formă de alegere reflectă condiţiile optime de fabricaţie a produsului

**e) *Calcularea indicelui de bază* (Ib)** are loc ca sumă a raporturilor dintre costurile imputabile orare normate şi cantitatea de producţie programată a se fabrica într-o oră ($q_o$) la fiecare operaţie de la produsul de bază, după relaţia:

$$I_b = \sum_{i=1}^{n} \left( \frac{I_o}{q_o} \right)_i \text{, în care:}$$

i - numărul operaţiilor.

f) ***Calcularea indicilor de echivalenţă orari pentru fiecare operaţie*** este impusă de cunoaşterea efortului cu care contribuie la fabricarea unui produs fiecare operaţie. Aceşti indici se numesc ***constante orare*** ($C_o$) şi se determină ca raport între indicele orar al fiecărei operaţii şi indicele de bază:

$$C_o = \frac{I_o}{I_b} .$$

h) ***Calculul indicilor de echivalenţă parţiali şi totali.*** Mai întâi se calculează indicii de echivalenţă parţiali ($GP_p$) prin raportarea, pentru fiecare operaţie, a constantei orare specifice operaţiei respective la cantitatea de producţie programată a se fabrica într-o oră, după relaţia:

$$GP_p = \frac{C_o}{q_o} .$$

În continuare, se determină indicele de echivalenţă total ($GP_t$) prin însumarea indicilor de echivalenţă parţiali, conform relaţiei:

$$GP_t = \sum_{k=1}^{r} GP_{pk} \text{, în care:}$$

k - reprezintă numărul de operaţii pentru un anumit produs.

**2.** ***Calculul costului pe produs*** asigură determinarea costului fiecărui produs pe baza GP-urilor calculate.

În cadrul acestei grupe de lucrări speciale se realizează:

a) omogenizarea calculatorie a producţiei fabricate;
b) calculul costului pe unitatea GP;
c) calculul costului de prelucrare pe unitatea fizică de produs;
d) calculul costului unitar pe produs finit.

**a)** ***Omogenizarea calculatorie a producţiei fabricate*** constă în transformarea producţiei fizice în unităţi convenţionale, adică în unităţile GP, prin ponderarea cantităţilor fizice cu GP-ul pe produs, conform relaţiei:

$$Qe = \sum_{i=1}^{n} q_i \cdot GP_{ti} \,.$$

**b)** ***Calculul costului pe unitatea GP*** are loc prin raportarea cheltuielilor de producţie totale, imputabile şi neimputabile (**Chp**) la cantitatea totală de producţie echivalentă:

$$c_{GP} = \frac{\sum_{i=1}^{n} Chp_i}{Q_e} \,.$$

***c) Calculul costului de prelucrare pe unitatea de produs (cp)*** are loc prin ponderarea cantităţii echivalente din fiecare produs ($\mathbf{q_e}$) cu costul pe unitatea GP şi raportarea rezultatului la cantitatea de producţie, în unităţi fizice (**q**):

$$cp_i = \frac{qe_i \times cGP}{q_i}.$$

***d) Calculul costului unitar pe produs finit*** (**c**) se realizează prin adăugarea la costul prelucrării pe unitate fizică de produs a cheltuielilor unitare cu materiile prime şi materialele directe ($\mathbf{c_m}$) aferente produsului:

$$c_i = cp_i + cm_i \,.$$

Şi metoda GP prezintă atât avantaje cât şi limite în aplicare.

**Avantaje:**

- ✓ asigură calcularea unui cost unitar mai exact, ca urmare a folosirii unor criterii de repartizare a cheltuielilor de prelucrare bazate pe legătura lor de cauzalitate;
- ✓ GP–urile calculate au o aplicabilitate mai mare în timp (circa 5-6 ani) reducând volumul anual de muncă;
- ✓ permite optimizarea structurii producţiei, alegând acele produse care asigură recuperarea costurilor totale repartizate prin "unităţi

de efort de producţie" (GP);

- ✓ permite efectuarea controlului şi analizei activităţii, în funcţie de producţia exprimată în unităţi GP.

**Limite:**

- ✓ volum mare de muncă (lucrări) pentru stabilirea GP-urilor;
- ✓ dificultăţi în aplicarea ei la întreprinderile cu variaţii mari ale producţiei în curs de execuţie de la o perioadă la alta.

### *III.4.1.3. Metode de evidenţă complexă şi control operativ*

Pentru ilustrarea conceptului de cost complet, alături de metodele clasice (de bază) sau fundamentale şi cele evoluate, se utilizează şi metodele de evidenţă complexă şi control operativ: ***metoda standard-cost, metoda costurilor normate, metoda ABC*** **şi** ***metoda costurilor ţintă***.

#### *III.4.1.3.1. Metoda standard-cost*

***Metoda standard-cost*** [115] a apărut la începutul secolului al XX-lea, în SUA, sub numele de metoda costurilor estimative (Estimated cost-system), fiind prima metodă care promovează costul determinat înaintea începerii procesului de fabricaţie. Pentru prima dată, metoda, în prima sa formă, a fost aplicată în anul 1901 şi a constat în antecalcularea anuală a costurilor de fabricaţie pe unitatea de produs, atât pentru costul materialelor, cât şi pentru costul prelucrării.

Fundamentul costului standard a fost pus de ingineri care erau preocupaţi de organizarea ştiinţifică a producţiei şi a muncii, în frunte cu ***F. W. Taylor, F. B. Gilberth, C. G. Barth, H. Emerson, S. E. Thompson*** etc.

Metoda de calculaţie a costului standard îşi găseşte denumirea în însăşi noţiunea de "standard", elaborată de Taylor şi se dezvoltă, trecând prin numeroase faze, înregistrând perfecţionări continue şi căpătând aplicabilitate în toate ţările occidentale.

---

[115] **CĂLIN, O.** – *Contabilitatea de gestiune,* Bucureşti:Editura Tribuna Economică, 2001, p. 284-286.

*Costul standard* este un cost predeterminat, cu caracter normativ, care are rolul de a evalua performanţele întreprinderii pentru o anumită perioadă.

Bazele moderne ale metodei ***standard-cost*** sunt puse de către ***G. Charter Harrison*** în anul 1918, după ce, începând cu anul 1911, a fost experimentată în mai multe întreprinderi americane.

Prin această metodă se stabileşte costul standard care este format din *costurile directe de producţie (materiale şi manoperă)* - denumite "***standarde***" - şi *costurile indirecte (comune, generale de adjministraţie şi desfacere)* - denumite "***bugete de cheltuieli***".

***Costul standard*** reprezintă nu numai un cost antecalculat, ci şi un cost real, normal, folosit ca etalon la măsurarea costului efectiv şi la stabilirea preţurilor de vânzare a producţiei.

În urma comparării costurilor efective cu costurile standard corespunzătoare, pot rezulta diferenţe în plus sau în minus şi sunt considerate ***abateri*** de la condiţiile normale de fabricaţie.

*Aplicarea metodei standard-cost necesită efectuarea următoarelor lucrări* [116]:

1. Elaborarea calculaţiilor standard pe produs;
2. Calculul, urmărirea, analiza şi raportarea abaterilor de la costurile standard;
3. Controlul costurilor.

**1. *Elaborarea calculaţiilor standard pe produs.***

Are loc pe feluri de cheltuieli, operaţii, repere şi produse, înainte de începerea fabricaţiei şi se fundamentează pe datele aferente produsului din perioadele anterioare şi pe elementele previzionale ale perioadei următoare.

Standardele se clasifică după mai multe criterii:

***a) După forma de exprimare*: *standarde cantitative şi standarde valorice.***

a1. ***Standardele cantitative*** se exprimă în unităţi fizice, naturale de măsură, de unde şi denumirea de standarde fizice sau naturale. În funcţie de natura cheltuielilor, standardele cantitative pot fi:

---

[116] **BUDUGAN, D.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002, p. 354-363.

➢ *standarde pentru materiale*, care exprimă cantităţile de materii prime şi materiale consumabile necesare fabricării fiecărui produs, în condiţii tehnice, organizatorice şi de producţie considerate normale şi se exprimă în unităţi de măsură de lungime, de suprafaţă, de volum, de masă etc.;

➢ *standarde pentru manoperă*, care exprimă consumul de muncă vie, de timp de muncă pentru fabricarea fiecărui produs şi se exprimă în ore-om, zile-om etc.

a2. ***Standarde valorice***, denumite şi financiare, se exprimă în unităţi monetare şi reprezintă expresia bănească a standardelor cantitative. Ele se determină ca produs între standardele naturale şi preţurile sau tarifele specifice. Faptul că ele depind de preţuri, standardele valorice au o valabilitate în timp, mai mică decât standardele cantitative. Tot în categoria standardelor valorice se includ şi "bugetele de cheltuieli", volumul creanţelor, volumul obligaţiilor, limita plafonului de casă, cotele de repartizare a diferitelor resurse, rata rentabilităţii (profitului), viteza de rotaţie a activelor circulante etc.

***b) După durata de valabilitatea*: *standarde curente şi standarde de bază*.**

b1. ***Standardele curente*** sunt acelea care depind de condiţiile concrete ale perioadei pentru care se calculează şi sunt valabile numai pentru această perioadă. Prin urmare, orice modificare intervenită faţă de condiţiile în care ele au fost determinate, impune actualizarea lor pentru a-şi păstra calitatea de "*standard*".

b2. ***Standardele de bază*** sunt acelea care sunt elaborate pentru o perioadă mai îndelungată (5-10 ani) şi au rolul unor etaloane spre care se tinde, fiind standarde de perspectivă.

c) ***După condiţiile de determinare: standarde ideale, standarde normale şi standarde reale.***

c1. ***Standardele ideale*** se calculează în condiţii ideale de producţie şi au caracter orientativ;

c2. ***Standardele normale*** se fundamentează pe datele aferente produsului din perioadele anterioare, considerate normale, şi pe elemente previzionale ale perioadei următoare;

c3. ***Standardele reale*** se calculează în anumite condiţii date de fabricaţie şi sunt considerate ca mărimi posibile de realizat atunci când sunt

întrunite anumite condiţii.

d) ***În funcţie de articolele de calculaţie: costuri standard de materiale, costuri standard de manoperă şi costuri standard de cheltuieli de regie.***

d1. ***Costurile standard de materiale*** **(Km)** se calculează, pentru fiecare fel de material, prin ponderarea standardelor cantitative de materii prime şi materiale directe ($\mathbf{qs_i}$) din documentaţia tehnică a fiecărui produs cu preţurile standard de achiziţie corespunzătoare ($\mathbf{ps_i}$), după relaţia:

$$Km = \sum_{i=1}^{n} qs_i \cdot ps_i$$

.

În condiţii inflaţioniste, preţul standard de achiziţie se va corecta cu indicele de inflaţie.

d2. ***Costurile standard de manoperă (Kh)*** se calculează prin ponderea standardelor pentru manoperă din documentaţia tehnică ($\mathbf{hs_i}$) cu tariflele unitare standard de salarizare ($\mathbf{ts_i}$) corespunzătoare timpului de muncă, folosind relaţia:

$$Kh = \sum_{i=1}^{n} hs_i \cdot ts_i$$

d3. ***Costurile standard de cheltuieli de regie*** presupun, metodologic,

împărţirea cheltuielilor de regie în cheltuieli fixe şi cheltuieli variabile, pe baza cărora se alcătuiesc "***bugetele de cheltuieli***".

Bugetele de cheltuieli cuprind structura analitică a cheltuielilor indirecte pe fiecare loc de cheltuieli şi pe ansamblul întreprinderii.

Pentru întocmirea bugetului de cheltuieli se determină orele standard pe fiecare loc de cheltuieli (**Osb**) şi volumul cheltuielilor indirecte.

Orele standard pe fiecare loc de cheltuieli se determină ca produs între suma standardelor pentru manoperă ($\mathbf{hs_i}$) şi cantitatea standard (**Qs**) prevăzută a se produce, conform relaţiei:

$$Osb = \left( \sum_{i=1}^{n} hs_i \right) \cdot Qs \ .$$

Volumul cheltuielilor indirecte se determină din bugetul întocmit, în cheltuieli fixe şi cheltuieli variabile. În final, se stabilesc costurile standard unitare pentru cheltuielile variabile (**Ksv**) şi costurile standard unitare pentru cheltuielile fixe (**Ksf**), ca un raport între cheltuielile variabile (**Kvb**), respectiv cheltuielile fixe (**Kfb**) aferente bugetului şi orele standard de funcţionare (**Osb**) pe fiecare loc de cheltuieli, după relaţiile de calcul:

$$Ksv = \frac{Kvb}{Osb} \quad \text{şi} \quad Ksf = \frac{Kfb}{Osb} \ .$$

Costurile standard pentru cheltuielile de regie (**Ksv** şi **Ksf**) se determină ca produs între costurile standard unitare pentru cheltuielie variabile (**Ksv**), respectiv fixe (**Ksf**) şi orele standard de funcţionare aferente fiecărei operaţii, conform relaţiilor:

$$Ksv = ksv \cdot hs_i \ , \qquad \text{respectiv} \qquad Ksf = ksf \ . \ hs_i$$

În acest mod, prin împărţirea cheltuielilor de regie în cheltuieli fixe şi cheltuieli variabile, se întocmesc ***"bugetele flexibile de cheltuieli"***, adică bugetele stabilite în funcţie de diferite niveluri de activitate (capacităţii de producţie) faţă de capacitatea maximă posibilă. Prin bugetul flexibil de cheltuieli se vor realiza controlul şi analiza modului de desfăşurare a activităţii, cunoaşterea abaterilor şi, în consecinţă, luarea măsurilor de înlăturare a acestora.

Prin însumarea standardelor de materiale cu standardele de manoperă şi cu standardele de cheltuieli de regie rezultă **costul standard pe produs (Cs)**:

$$Cs = Km + Kh + Ksv + Ksf.$$

În final, se întocmeşte "***Fişa de costuri standard pe produs***".

## 2. *Calculul, urmărirea, analiza şi raportarea abaterilor de la costurile standard.*

Costul standard, astfel determinat, constituie un etalon de măsură şi comparare a costurilor efective. În urma comparării rezultă *abateri.* Determinarea şi analiza abaterilor au loc pe parcursul procesului de fabricaţie, pe feluri de abateri, pe locuri, pe produse şi pe cauze, în scopul luării măsurilor de înlăturare şi încadrării costurilor efective în costurile standard.

Abaterile de la costurile standard se urmăresc pe cele trei mari categorii de costuri: materiale, costuri cu manopera şi costuri indirecte

**a)** ***Abaterile de la costurile standard de materii prime şi materiale directe*** sunt:

1. abaterile de la consumul standart (**Δc**);
2. abaterile valorice, de preţ la materiale (**Δp**).

Abaterile de cantitate se stabilesc pe fiecare fel de materie şi material, pe baza documentelor de eliberare a acestora spre consum sau prin inventarierea celor neconsumate, determinându-se consumurile efective, care se compară cu consumurile standard, după relaţia:

$$\Delta c = \left[\sum_{i=1}^{n}(qe_i - qs_i)\cdot ps_i\right]\cdot Qe\,,$$ în care:

qe, qs - consumul cantitativ efectiv şi standard pe unitatea de produs;

ps - preţul unitar standard de achiziţionare;

Qe - cantitatea efectivă de produse fabricată.

Abaterile valorice se determină, în funcţie de cantitatea consumată efectiv, ca diferenţă între preţurile efective de aprovizionare şi preţurile standard, după relaţia:

$$\Delta p = \left[\sum_{i=1}^{n}(pe_i - ps_i)qe_i\right]Qe\,,$$ în care:

*pe* - preţul unitar efectiv de aprovizionare.

**b)** ***Abaterile de la costurile standard pentru manoperă*** sunt:

1. abaterile cantitative, de timp de muncă **(Δh)**;
2. abateri valorice sau de tarif de salarizare **(Δt)**, folosind relaţiile:

$$\Delta h = \left[\sum_{i=1}^{n}(he_i - hs_i)\cdot ts_i\right]Qe\ ;$$

$$\Delta t = \left[\sum_{i=1}^{n}(te_i - ts_i)\cdot he_i\right]Qe\ ; \qquad \text{în care:}$$

*he, hs* - consumul cantitativ de timp de muncă, efectiv şi standard, pe unitatea de produs;

*te, ts* - tariful efectiv şi standard de salarizare.

**c)** ***Abaterile de la costurile de regie standard*** pot fi:

1. abateri din schimbarea volumului cheltuielilor de regie **(Δ1)**;
2. abateri din modificarea gradului de utilizare a capacităţii de producţie **(Δ2)**;
3. abateri din randament **(Δ3)**.

**Δ1:** ***Abaterile din schimbarea volumului cheltuielilor de regie***, denumite "abateri de volum" se pot determina în două variante:

1. abateri de la bugetul propriu-zis;
2. abateri de la bugetul recalculat.

Abaterile de la bugetul propriu-zis se stabilesc ca diferenţă între cheltuielile efective şi cheltuielile standard, pe structura bugetului de cheltuieli, conform relaţiei:

$$\Delta 1 = (Kve + Kfe) - (K'vb + Kfb), \quad \text{în care:}$$

Kfe, Kve - costurile fixe, respectiv variabile efective;

K'vb - costurile variabile, conform bugetului recalculat (K'vb=Oe·Ksv);

Oe - orele efective aferente producţiei realizate;

Kfb - costurile fixe aferente bugetului întocmit.

Abaterile de volum, în forma finală, sunt date de relaţia:

$$\Delta 1 = (Kve + Kfe) - (Ksb \cdot Oe + Kfb)$$

**Δ.2:** ***Abaterile din modificarea gradului de utilizare a capacităţii de producţie***, denumite şi "abateri de capacitate" se determină prin compararea cheltuielilor de regie standard aferente orelor efective de activitate productivă, fie cu cheltuielile de regie standard din bugetul nerecalculat, fie cu cheltuielile de regie standard din bugetul recalculat, folosind relaţiile:

$$\Delta 2 = Oe \cdot Ksv + Ksf - Oe\left(Ksv + Ksf\right) = Ksf\left(1 - Oe\right) \qquad \text{sau}$$

$$\Delta 2 = Osb \cdot Ksf - OeKsf = Ksf\left(Osb - Oe\right).$$

**Δ3:** ***Abaterile de randament*** sau de productivitate se determină ca diferenţă dintre costul standard al orelor efective lucrate şi costul standard al orelor admise prin standard pentru producţia realizată (**Ose**), după relaţia:

$$\Delta 3 = Oe\left(Ksv + Ksf\right) - Ose\left(Ksv + Ksf\right), \text{ iar}$$

$$Ose = \left[\sum_{i=1}^{n} hs_i\right] Qe\ .$$

În forma finală, relaţia de calcul va fi:

$$\Delta 3 = \left(Oe - Ose\right)\left(Ksv + Ksf\right)$$

În vederea determinării abaterilor se impune o astfel de organizare a contabilităţii încât să asigure înregistrarea costurilor standard şi a costurilor efective ale producţiei fabricate şi compararea acestora.

Urmărirea costurilor de producţie prin contabilitate se realizează folosind una din următoarele variante, în funcţie de tipul de producţie şi modul de organizare a producţiei:

- metoda standard-cost parţial;
- metoda standard-cost unic;
- metoda standard-cost dublu.

***Metoda standard-cost parţial*** [117] constă în înregistrarea costurilor de producţie în contul de calculaţie 921 "Cheltuielile activităţii de bază"

---

117 **CĂPUŞNEANU, S.** – *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor*, Bucureşti:Editura Economică, 2003, p. 172-173.

(sau 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"), pe sectoare de costuri (secţii, ateliere), iar în cadrul acestora, pe articole de calculaţie: "Materiale", "Manoperă" şi "Cheltuieli de regie" (variabile şi fixe).

În debitul contului 921 se vor înregistra costurile efective de producţie, iar în creditul său costurile standard ale producţiei obţinute şi ale producţiei în curs de execuţie (dacă este cazul).

La sfârşitul perioadei de gestiune, produsele finite şi producţia în curs de execuţie, evaluate la costuri standard se compară cu costurile efective din debitul analiticelor contului 921, iar diferenţele rezultate reprezintă abateri de la costurile standard. Dacă, la finele perioadei, costul efectiv este mai mare decât costul standard, abaterea este nefavorabilă şi se regăseşte în soldul final debitor al analiticelor contului 921 şi dacă situaţia este inversă, abaterea este favorabilă şi se găseşte în soldul final creditor al analiticelor contului 921.

*Fluxul înregistrărilor în contabilitatea de gestiune* se prezintă astfel:

1. Înregistrarea cheltuielilor efective în cursul lunii:

1.

| | | |
|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br><br>921/Materiale<br>921/Manoperă<br>921/Cheltuieli de regie (CR)<br>921/CR/Kv<br>921/CR/Kf | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |

2. Obţinerea producţiei în cursul lunii, la cost standard:

2.

| | | |
|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute"<br><br>931/Materiale<br>931/Manoperă<br>931/Cheltuieli de regie (CR)<br>931/CR/Kv<br>931/CR/Kf | = | 922"Decontări interne privind producţia obţinută" |

3. Decontarea producţiei obţinute, la costurile standard:

3.

| | | |
|---|---|---|
| 902"Decontări interne privind<br>ducţia obţinută" | = | 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>921/Materiale<br>921/Manoperă<br>921/Cheltuieli de regie (CR)<br>921/CR/Kv<br>921/CR/Kf |

4. Înregistrarea abaterilor de la costurile standard:

a) favorabile:

4.a.

| | | |
|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>921/Materiale<br>921/Manoperă<br>921/Cheltuieli de regie (CR)<br>921/CR/Kv<br>921/CR/Kf | = | 903"Decontări interne privind<br>diferenţele de preţ"<br>903/Materiale<br>903/Manoperă<br>903/Cheltuieli de regie (CR)<br>903/CR/Kv<br>903/CR/Kf |

b) nefavorabile:

4.b.

| | | |
|---|---|---|
| 903"Decontări interne privind<br>diferenţele de preţ"<br>903/Materiale<br>903/Manoperă<br>903/Cheltuieli de regie (CR)<br>903/CR/Kv<br>903/CR/Kf | = | 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>921/Materiale<br>921/Manoperă<br>921/Cheltuieli de regie (CR)<br>921/CR/Kv<br>921/CR/Kf |

5) Decontarea producţiei obţinută, la costurile efective:

5.

| | | |
|---|---|---|
| 901 "Decontări interne privind<br>cheltuielile" | = | 931 "Costul producţiei obţinute"<br>931/Materiale<br>931/Manoperă<br>931/Cheltuieli de regie (CR)<br>931/CR/Kv<br>931/CR/Kf |

6) Decontarea abaterilor aferente producţiei obţinute:

a) favorabile:

6.a.

| | | |
|---|---|---|
| 903"Decontări interne privind diferenţele de preţ" | = | 931 "Costul producţiei obţinute" |
| 903/Materiale | | 931/Materiale |
| 903/Manoperă | | 931/Manoperă |
| 903/Cheltuieli de regie (CR) | | 931/Cheltuieli de regie (CR) |
| 903/CR/Kv | | 931/CR/Kv |
| 903/CR/Kf | | 931/CR/Kf |

b) nefavorabile:

6.b.

| | | |
|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute" | = | 903"Decontări interne privind diferenţele de preţ" |
| 931/Materiale | | 903/Materiale |
| 931/Manoperă | | 903/Manoperă |
| 931/Cheltuieli de regie (CR) | | 903/Cheltuieli de regie (CR) |
| 931/CR/Kv | | 903/CR/Kv |
| 931/CR/Kf | | 903/CR/Kf |

Specificul acestei variante a metodei constă în faptul că abaterile de la costurile standard apar parţial, pe fiecare articol de calculaţie şi sunt reflectate de soldurile conturilor respective. De aici, şi denumirea de ***"metoda standard-cost parţial".***

Aplicarea acestei variante prezintă dezavantajul că determinarea abaterilor pe cale contabilă are loc doar la sfârşitul perioadei, fapt care are următoarele implicaţii:

- necunoaşterea abaterilor pe parcursul desfăşurării procesului de fabricaţie şi, de aici, imposibilitatea intervenţiei "din mers" pentru corectarea celor nefavorabile;
- stabilirea abaterilor, în mod global, numai la nivelul articolelor de calculaţie, fără încadrarea lor pe cauze.

***Metoda standard-cost unic***[118] constă în urmărirea separată a fiecărui articol de calculaţie, pe sectoare de costuri şi înregistrarea consumurilor de elemente de cost la costuri standard. Prin urmare, în

---

[118] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti:Editura Economică, 1999, p. 301.

debitul conturilor analitice de calculaţie se vor înregistra consumurile la cost standard, iar în creditul lor se vor înregistra costurile standard ale producţiei finite obţinute. Soldul final al acestor conturi de calculaţie reprezintă costurile standard aferente producţiei în curs de execuţie.

Abaterile de la costurile standard se vor calcula şi evidenţia în mod operativ, pe cauze şi pe fiecare articol de calculaţie. În consecinţă, se vor deschide conturi speciale de abateri, pe cauze, pe articole de calculaţie şi pe sectoare de costuri.

Conturile de abateri se debitează cu depăşirile stabilite faţă de costurile standard (abaterile nefavorabile) şi se creditează cu economiile faţă de costurile standard (abaterile favorabile). Soldul lor final (debitor sau creditor) se virează la contul de rezultate analitice ale perioadei. În acest sens se poate introduce contul 905 "Rezulatul perioadei".

Specific acestei variante este faptul că abaterile de la costurile standard se determină şi evidenţiază în momentul înregistrării documentelor primare de consum.

*Fluxul înregistrărilor în contabilitatea de gestiune* se prezintă astfel:

1. Înregistrarea consumurilor standard, la costurile standard, în cursul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>921/Materiale<br>921/Manoperă<br>921/Cheltuieli de regie (CR)<br>921/CR/Kv<br>921/CR/Kf | | 1. | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |

2. Calculul şi înregistrarea abaterilor de la standarde, atât pentru cantităţi, cât şi pentru preţuri (tarife), deci separat:

a) favorabile:

2.a.

| | | |
|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute" | = | "Decontări interne privind diferenţele de preţ" |
| 931/Materiale | | 903/Materiale(M) |
| | | 903/M/Abateri cantităţi |
| | | 903/M/Abateri preţ |
| 931/Manoperă | | 903/Manoperă (Man) |
| | | 903/Man/Abateri timp |
| | | 903/Man/Abateri tarif |
| 931/Cheltuieli de regie (CR) | | 903/Cheltuieli de regie (CR) |
| 931/CR/Kv | | 903/CR/Kv |
| 931/CR/Kf | | 903/CR/Kf |

***b)*** nefavorabile:

2.b.

| | | |
|---|---|---|
| 931 "Decontări interne privind diferenţele de preţ" | = | 931 "Costul producţiei obţinute" |
| 903/Materiale(M) | | 931/Materiale |
| 903/M/Abateri cantităţi | | |
| 903/M/Abateri preţ | | |
| 903/Manoperă (Man) | | 931/Manoperă |
| 903/Man/Abateri timp | | |
| 903/Man/Abateri tarif | | |
| 903/Cheltuieli de regie (CR) | | 931/Cheltuieli de regie (CR) |
| 903/CR/Kv | | 931/CR/Kv |
| 903/CR/Kf | | 931/CR/Kf |

3. Obţinerea producţiei în cursul lunii, la cost standard:

3.

| | | |
|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute" | = | "Decontări interne privind producţia obţinută" |
| 931/Materiale | | |
| 931/Manoperă | | |
| 931/Cheltuieli de regie (CR) | | |
| 931/CR/Kv | | |
| 931/CR/Kf | | |

3. Decontarea costurilor standard aferente producţiei obţinute:

4.

| | | |
|---|---|---|
| 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | = | 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>921/Materiale<br>921/Manoperă<br>921/Cheltuieli de regie (CR)<br>921/CR/Kv<br>921/CR/Kf |

5. Închiderea conturilor de cheltuieli privind producţia obţinută:

5.

| | | |
|---|---|---|
| 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | = | 931 "Costul producţiei obţinute"<br>931/Materiale<br>931/Manoperă<br>931/Cheltuieli de regie (CR)<br>931/CR/Kv<br>931/CR/Kf |

6. Trecerea abaterilor de la standarde, atât pentru cantităţi, cât şi pentru preţuri (tarife) asupra contului 902 "Decontări interne privind producţia obţinută":

a) favorabile:

6.a.

| | | |
|---|---|---|
| 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ"<br>903/Materiale(M)<br>903/M/Abateri cantităţi<br>903/M/Abateri preţ<br>903/Manoperă (Man)<br>903/Man/Abateri timp<br>903/Man/Abateri tarif<br>903/Cheltuieli de regie (CR)<br>903/CR/Kv<br>903/CR/Kf | = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" |

b) nefavorabile

6.b.

| | | |
|---|---|---|
| 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | = | 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ"<br>903/Materiale (M)<br>903/M/Abateri cantităţi<br>903/M/Abateri preţ<br>903/Manoperă (Man)<br>903/Man/Abateri timp<br>903/Man/Abateri tarif<br>903/Cheltuieli de regie (CR)<br>903/CR/Kv<br>903/CR/Kf |

7. Înregistrarea rezultatelor perioadei:

a) favorabile:

7.a.

| | | |
|---|---|---|
| 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" | = | 905 "Rezultatul perioadei" (cont propus) |

b) nefavorabile:

7.b.

| | | |
|---|---|---|
| 905 "Rezultatul perioadei" | = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" |

Specific acestei variante a metodei este urmărirea abaterilor în momentul înregistrării documentelor primare, ceea ce asigură o atitudine oportună şi operativă de control, analiză şi acţiune. Prezintă, însă şi dezavantajul că necesită un volum mare de muncă pentru aplicarea ei.

***Metoda standard cost-dublu*** [119] sau metoda costurilor standard cu dublă înregistrare, constă în înregistrarea în contabilitate, paralel şi concomitent, atât a costurilor standard, cât şi a costurilor efective, pe sectoare de costuri şi pe articole de calculaţie. Metoda nu calculează abaterile de la costurile standard în sumă absolută, dar calculează indici de îndeplinire a prevederilor standard, denumiţi ***indici de eficienţă***, ce se calculează fie sub formă globală (Ieg), ca raport între costurile efective de producţie, pe articole de calculaţie şi costuri standard, pe articole de calculaţie:

---

[119] **BUDUGAN, D.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Iasi: Editura Sedcom Libris, 2002, p. 375-377.

$$Ieg = \frac{Che_i}{Chs_i},$$

fie sub forma indicilor de eficienţă pe cauze:

- la "materiale":
  - indice de eficienţă din consumuri;
  - indice de eficienţă din diferenţă de preţ.
- la "manoperă":
  - indice de eficienţă de timp;
  - indice de eficienţă din diferenţă de tarif de salarizare.
- la "cheltuieli de regie":
  - indice de eficienţă de costuri variabile;
  - indice de eficienţă de costuri fixe,

prin raportarea costurilor efective la costurile standard specifice.

***Indicii de eficienţă subunitari semnifică economii*** (abateri favorabile), iar ***indicii de eficienţă supraunitari semnifică depăşiri*** (abateri nefavorabile) faţă de costurile standard.

Standardele de costuri utilizate caracterizează perioade mai mari de timp, fapt pentru care sunt denumite standarde permanente. Şi producţia în curs de execuţie - dacă există - se evaluează atât în costuri standard, cât şi în costuri efective.

Pentru a asigura "parcursul" acestei metode este necesară adaptarea contabilităţii de gestiune prin introducerea contului 906 "Cont de compensare standard".

Folosind înregistrările duble, în funcţie de două costuri, atât pentru producţia obţinută, cât şi pentru producţia în curs de execuţie şi utilizând conturi în plus, metoda este deosebit de laborioasă dar foarte avantajoasă din punct de vedere al controlului şi analizei costurilor de producţie.

*Fluxul înregistrărilor în contabilitatea de gestiune* se prezintă astfel:

1. Înregistrarea consumurilor, atât la cost efectiv, cât şi la cost standard:
   a) la costuri efective:

1.a.

| | | |
|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>921/Materiale<br>921/Manoperă<br>921/Cheltuieli de regie (CR)<br>921/CR/Kv<br>921/CR/Kf | = | 901 "Decontări interne privind cheltuielile" |

b) la costuri standard:

1.b.

| | | |
|---|---|---|
| 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>921/Materiale<br>921/Manoperă<br>921/Cheltuieli de regie (CR)<br>921/CR/Kv<br>921/CR/Kf | = | 906 "Cont de compensare standard" (cont propus) |

2. Obţinerea producţiei în cursul lunii, la cost standard:

2.

| | | |
|---|---|---|
| 931 "Costul producţiei obţinute"<br>931/Materiale<br>931/Manoperă<br>931/Cheltuieli de regie (CR)<br>931/CR/Kv<br>931/CR/Kf | = | 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" |

3. Decontarea costurilor efective aferente producţiei obţinute:

3.

| | | |
|---|---|---|
| 901 "Decontări interne privind cheltuielile" | = | 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>921/Materiale<br>921/Manoperă<br>921/Cheltuieli de regie (CR)<br>921/CR/Kv<br>921/CR/Kf |

4.Decontarea cheltuielilor standard aferente producţiei obţinute:

4.

| | | |
|---|---|---|
| 906 "Cont de compensare standard" | = | 921 "Cheltuielile activităţii de bază"<br>921/Materiale<br>921/Manoperă<br>921/Cheltuieli de regie (CR)<br>921/CR/Kv<br>921/CR/Kf |

***4.Controlul costurilor***, ca ultimă lucrare în aplicara metodei standard-cost, are loc în paralel cu calculul abaterilor, permiţând stabilirea mărimii abaterilor, sensul lor, cauzele generatoarea şi luarea de măsuri eficiente şi oportune de corectare a situaţiei.

### *III.4.1.3.2 Metoda costurilor normate*

Ca metodă de tip absorbant, ***metoda costurilor normate*** a fost fundamentată teoretic şi elaborată practic în perioada 1925-1930 şi aplicată, pentru prima dată, în Rusia. În ţara noastră, introducerea acestei metode a fost promovată, prin reglementări juridice şi prin literatura de specialitate, începând cu anul 1955.

*Metoda costurilor normate* se aseamănă, în unele privinţe, cu metoda costurilor standard.

În esenţă, metoda normativă constă în calcularea, cu anticipaţie, a costurilor de producţie pe baza normelor în vigoare pentru fiecare categorie de costuri şi în organizarea unui sistem corespunzător de urmărire operativă a abaterilor de la norme. Rezultatul antecalculaţiilor îl constituie costurile normate. Costul normat nu este un cost normal, real, ca în cazul costului standard. De aceea se impune şi post-calculaţia, adica determinarea *costului efectiv* (**Ce**). Calculul *costului efectiv* al produsului constă în corectarea *costului normat* (**Cn**) cu *abaterile de la norme* (**An**) şi cu *modificarile de norme* (**Mn**):

$$Ce = Cn \pm An \pm Mn .$$

Metoda costurilor normate se bazează pe două rânduri de calculaţii privind producţia şi anume:

➢ calculaţie care precede procesul de producţie, denumită ***calculaţie normativă***;

➢ calculatie posterioară procesului de producţie, denumită ***calculaţie efectivă;***

Implementarea metodei costurilor normate presupune parcurgerea următoarelor etape[120]:

➢ stabilirea costurilor normate;

➢ evidenţa abaterilor de la norme;

➢ evidenţa modificărilor de norme;

➢ contabilitatea costurilor şi calculul costului efectiv al produselor.

**1.** ***Stabilirea costurilor normate*** vizează elaborarea costurilor de producţie etalon. Calculele se bazează pe nomenclatura completă a articolelor de calculaţie, potrivit unor metodologii diferite, care ţin de caracterul direct sau indirect al costurilor de producţie.

*Costurile normative directe* (**Cnd**) se bazează pe documentaţia tehnică a procesului tehnologic de unde se extrag consumurile specifice (**cs**) şi pe preţurile sau tarifele unitare în vigoare (**p**):

$$Cnd = \sum_{i=1}^{n} cs_i p_i \ .$$

Pentru stabilirea costurilor normative directe, la începutul fiecărei perioade de referinţă (de regulă an), se elaboreaza *normative de bază*, calculate în funcţie de condiţiile date. În momentul lansării în fabricaţie a produselor, în timpul anului, normativele de bază trebuie actualizate în funcţie de noile condiţii - interne şi externe de producţie – prin punere în concordanţă a datelor din calculaţiile normative cu cele din documentaţiile tehnice, din cursul anului. În acest sens se elaborează ***normativele curente***, înainte de lansarea în fabricaţie. În calculul normativelor curente se ţine seama şi de eventualele modificări de norme apărute de la începutul anului până în momentul lansării în fabricaţie. Dacă modificările de norme au loc înainte de lansarea în fabricaţie, se elaborează normativul curent, iar dacă

---

[120] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** - *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti:Editura Economică, 1999, p. 304.

➢ calculaţie care precede procesul de producţie, denumită ***calculaţie normativă*;**

➢ calculatie posterioară procesului de producţie, denumită ***calculaţie efectivă;***

Implementarea metodei costurilor normate presupune parcurgerea următoarelor etape[120]:

➢ stabilirea costurilor normate;

➢ evidenţa abaterilor de la norme;

➢ evidenţa modificărilor de norme;

➢ contabilitatea costurilor şi calculul costului efectiv al produselor.

**1.** ***Stabilirea costurilor normate*** vizează elaborarea costurilor de producţie etalon. Calculele se bazează pe nomenclatura completă a articolelor de calculaţie, potrivit unor metodologii diferite, care ţin de caracterul direct sau indirect al costurilor de producţie.

*Costurile normative directe* (**Cnd**) se bazează pe documentaţia tehnică a procesului tehnologic de unde se extrag consumurile specifice (**cs**) şi pe preţurile sau tarifele unitare în vigoare (**p**):

$$Cnd = \sum_{i=1}^{n} cs_i p_i \ .$$

Pentru stabilirea costurilor normative directe, la începutul fiecărei perioade de referinţă (de regulă an), se elaboreaza *normative de bază*, calculate în funcţie de condiţiile date. În momentul lansării în fabricaţie a produselor, în timpul anului, normativele de bază trebuie actualizate în funcţie de noile condiţii - interne şi externe de producţie – prin punere în concordanţă a datelor din calculaţiile normative cu cele din documentaţiile tehnice, din cursul anului. În acest sens se elaborează ***normativele curente***, înainte de lansarea în fabricaţie. În calculul normativelor curente se ţine seama şi de eventualele modificări de norme apărute de la începutul anului până în momentul lansării în fabricaţie. Dacă modificările de norme au loc înainte de lansarea în fabricaţie, se elaborează normativul curent, iar dacă

---

[120] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** - *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti:Editura Economică, 1999, p. 304.

acestea apar pe parcurs, după lansarea în fabricaţie, ele vor influenţa nivelul normat al elementelor de cost la care s-a produs modificarea.

Deci, calculaţiile normative au un caracter dinamic, determinat de modificarea consumurilor specifice, a preţurilor şi tarifelor.

***Costurile normative indirecte*** se stabilesc, mai întâi, ca sume absolute, pe baza unor planuri lunare sau trimestriale, după care se repartizează pe purtători de costuri printr-un procedeu adecvat (de regulă, al suplimentării).

Pe baza ***costurilor normative directe şi indirecte*** se determină ***costul normat unitar***, prin însumarea lor, pe articole de calculaţie:

$$C_n = \sum_{i=1}^{n} Chn_i \ .$$

Valoarea (nivelul) costurilor normative se înscrie în "Fişa de calcul al costului normat" şi în diverse "situaţii operative" deschise pentru urmărirea lor.

**2.** ***Evidenţa abaterilor de la norme*** se realizează prin evidenţa operativă. Abaterile de la norme sunt, fie depăşirile, fie economiile de costuri efective de la costurile normate, în condiţiile în care costurile normative rămân neschimbate.

Abaterile de la norme se calculează pe fiecare reper sau produs, pe sectoare de producţie, iar în cadrul lor pe articole de calculaţie.

Abaterile de la norme se urmăresc, separat, pentru materiale, pentru manoperă şi pentru cheltuielile de regie şi se calculează, mai întâi, ca abateri globale sau totale şi, apoi, ca abateri de la normele cantitative şi ca abateri de la normele de preţ sau tarif.

***Abaterile de la costurile normative pentru materiale***:

- abaterea globală (totală) se determină ca diferenţă între costurile materiale efective şi costurile materiale normate:

$$At = Che - Chn \ ;$$

- abaterile de la normele cantitative se determina ca diferenţa între cantitatea efectivă consumată şi cantitatea normativă:

$$Ac = Ce - Cn ;$$

Abaterea de la norme din diferenţele de preţ se determină între valoarea consumurilor efective, la pret efectiv, şi valoarea consumurilor efective, la preţ normat:

$$Ap = (pe - pn) \times ce.$$

***Abaterile de la costurile normative pentru manoperă*** se determină pe aceleaşi niveluri ca şi cele pentru materiale, dar pe baza timpului de lucru.

***Abaterile de la costurile normative de regie*** se urmăresc astfel:

- in cursul lunii, se are în vedere încadrarea cheltuielilor efectuate în planul de cheltuieli şi în normele şi normativele care au stat la baza întocmirii acestuia, pe feluri de cheltuieli;
- la sfârşitul lunii, se determină abaterile totale şi pe feluri de cheltuieli, prin compararea cheltuielilor efective cu cele normate.

Rezultatele şi concluziile abaterilor se cosemnează în "Raportul abaterilor".

3. ***Evidenţa modificărilor de norme*** vizează următoarele aspecte: data modificării, locul de aplicare, cauzele modificării, norma veche şi norma nouă.

Prin modificări de norme se înţeleg rectificările aduse normelor cantitative şi preţurilor (tarifelor) în vigoare şi actualizarea, pe această bază, a costurilor normative.

Modificarile de norme la cantităţi şi preţuri (tarife) se înscriu la articolele de calculaţie corespunzătoare, majorând sau diminuând corespunzător costurile normative precedente.

Influenţa modificărilor de norme asupra costurilor se calculează şi se urmăreşte după aceleaşi criterii ca şi abaterile de la norme: pe purtători de costuri, pe sectoare, iar în cadrul acestora, pe articole de calculaţie.

Deci, modificările de norme se calculează defalcat:

- modificari din consumul specific, cantitativ şi valoric ( $\mathbf{Mn_c}$):

$Mn_c = (Nc_m - Nc_c) \times Q \times pn_m$ , în care :

$Nc_m$ – norma de consum modificată ;
$Nc_c$ – norma de consum curentă ;
Q – producţia fabricată ;
$pn_m$ – preţul normativ modificat.

- modificări din diferenţe de preţ ( $\mathbf{Mn_p}$):

$Mn_p = (pn_m - pn_c) \times Q \times Nc_m$ ;

- modificări de norme la cheltuielile de regie ($\mathbf{Mn_{cr}}$):

$Mn_{cr} = (Nm_{cr} - Nc_{cr}) \times Q$ .

**4. *Contabilitetea costurilor şi calculul costului efectiv al produselor.***

Pentru contabilizarea costurilor după metoda normativă, se organizează contabilitatea analitică pe sectoare, pe produse şi pe articole de calculaţie.

*Costul efectiv* (**Ce**) al produselor finite se calculează prin adăugarea la/sau scăderea de la *costul normat* (**Cn**) a *abaterilor de la costurile normative* (**An**) şi a *modificărilor de norme* (**Mn**):

$$Ce = Cn \pm An \pm Mn$$

Deşi metoda normativă presupune un volum mare de calcule şi fundamentări, aplicarea ei prezintă o serie de avantaje:

- asigură un control operativ asupra cheltuielilor de producţie, prin sesizarea abaterilor de la norme;
- este un instrument al conducerii previzionale a activităţii prin costuri.

Din analiza metodelor ***normativă*** şi ***standard-cost*** de calculatie a costurilor rezultă că între aceste două metode există atât asemănări şi deosebiri.

***Asemănări:***

- stabilesc cu anticipaţie costul unitar, adică înaintea începerii procesului de producţie;

- fundamentează ştiinţific calculaţia, pornind de la mărimile fizice ale consumurilor de materiale şi manoperă;
- urmăresc operativ abaterile faţă de norme şi standarde.

***Deosebiri:***

- metoda standard–cost fundamentează costul-standard unitar ca un cost real, faţă de care raportează costul unitar efectiv, în timp ce metoda normativă calculează costul efectiv, în funcţie de costul normat, plus sau minus abaterile de la norme şi modificările de norme;
- abaterile de la costurile standard afectează rezultatele finale, iar la metoda normativă, acestea şi modificările de norme se includ în costul producţiei;
- abaterile de la costuri, la metoda standard-cost sunt urmărite contabil, pe când la metoda normativă, operativ;
- depăşirile şi economiile de cheltuieli se urmăresc, la metoda standard-cost sub forma abaterilor, iar la metoda normativă sub forma abaterilor şi modificărilor de norme;
- standardele au stabilitate mai mare decât normele;
- cheltuielile de regie, la metoda standard-cost sunt bugetate în funcţie de nivelul activităţii, iar la metoda normativă se tratează la nivelul lor planificat, indiferent de nivelul de activitate;
- costurile de producţie, la metoda standard-cost sunt urmărite pe sectoare, pe când la metoda normativă, pe purtători de costuri;
- metoda standard-cost se bazează exclusiv pe antecalculaţie, pe când metoda normativă presupune şi postcalculul costurilor.

### *III.4.1.3.3. Metoda de calculaţie a costurilor pe bază de activităţi*

Apariţia noilor metode de gestiune – mai ales a celor din domeniul producţiei – ca şi noile tipuri de organizaţii şi conduceri, obligă la **reconsiderarea permanentă a sistemelor de informaţie existente**.

Dintre numeroasele experimente întreprinse în "construcţia" unor metode de costuri, mai adaptate nevoilor de informare, în noul context de organizare a producţiei se disting:

- ***metoda de calculaţie a costurilor pe bază de activităţi*** sau ***metoda ABC*** (Activity Based Costing);
- ***metoda de calculaţie a costurilor-ţintă sau a costurilor-obiectiv*** (Target Costing);

Acestea sunt cunoscute şi sub numele de "*metode noi de evidenţă completă şi control operativ*".

***Metoda ABC*** este rezultatul multiplelor lucrări teoretice şi aplicative impuse de ***alocarea raţională a cheltuielilor asupra produselor***, de nevoia eliminării risipei, de identificarea relaţiilor cauză-efect între cheltuieli şi produse etc., neexistând o abordare unică, ci ameliorări diverse aduse experienţelor anterioare. Astfel de preocupări au fost determinate de schimbările survenite în toate mediile de activitate: economic, tehnologic, informaţional, managerial etc.

Originea conceptului şi a metodei pe activităţi[121] datează din anii '60 ai secolului trecut şi se află (plasează) în industria S.U.A. Ideea a venit de la concluzia că ***metodele tradiţionale de calculaţie a costurilor sunt lipsite de pertinenţă în luarea deciziilor***, deoarece variabila principală a acestor modele este volumul producţiei şi nu structura şi mărimea costurilor indirecte. De aceea, au fost supuse unui studiu critic sectoarele şi locurile de costuri indirecte (comune şi generale), ajungându-se la concluzia că elaborarea unui model care să structureze si detalieze cauzele costurilor indirecte reprezintă pasul hotărâtor în controlul şi analiza acestor costuri.

Deceniile VIII şi IX ale secolului trecut au abundat în experimente, studii şi lucrări în utilizarea modelului ABC. Cei care, însă, au dezvoltat ***metoda ABC***, în versiunea actuală, sunt ***Robin Cooper*** şi ***R.S. Kaplan***, ce au elaborat numeroase studii şi lucrări, considerate de referinţă în acest domeniu.

Conceptul metodei porneşte de la constatarea că nu produsele sunt cele care consumă resursele, ci activităţile generatoare de produse. Problema fundamentală a calculaţiei costurilor constituind-o costurile indirecte şi alocarea acestora pe obiecte de cost (produse, lucrări, servicii), activităţile generatoare ale acestora necesită informaţii exacte referitoare la costuri. ***Metoda ABC*** rezolvă acest aspect, ***asigurând o identificare***

---

[121] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti: Editura Economică, 1999, p. 388-389.

***corespunzătoare a costurilor indirecte*** pe o gamă variată de produse/lucrări/servicii şi clienţi.

În final, conceptul ***metodei ABC*** este: *activităţile consumă resurse şi produsele/ lucrările/serviciile consumă activităţi.* De aceea este preferabil "decupajul" întreprinderii pe activităţi şi nu pe funcţiuni şi pe produse, iar unităţile de lucru sunt înlocuite cu ***inductorii de cost*** care nu sunt neapărat criterii cantitative, ci elemente care declanşează activităţile şi, deci, generează costurile.

Acest mod de abordare răspunde nevoilor unei viziuni sistemice a întreprinderii şi se sprijină pe conceptul "***lanţul valorii***", concept ce corespunde nevoilor actuale de informare din domeniul costurilor şi care pretind, tot mai mult, determinarea costurilor diferitelor elemente ale lanţului valorii. Conceptul scoate în evidenţă necesitatea ***identificării activităţilor*** care contribuie la elaborarea produsului/lucrării/serviciului, activităţi între care unele sunt percepute de client ca "dând" valoare produsului, adică aducând caracteristici pentru care clientul este gata să plătească preţul. Aceste activităţi constituie avantaje concurenţiale determinante şi durabile ale întreprinderii pe piaţă.

Ameliorarea continuă a performanţelor unei întreprinderi depinde de capacitatea ei de a produce valoare pentru clienţii săi, consumând, în acest scop, minimum posibil de resurse.

În acest mod, între COST şi VALOARE se stabileşte o relaţie, iar aceste două noţiuni constituie "axa" prioritară pentru ***restructurarea sistemelor de gestiune în viitor***.

"*Decupajul*" întreprinderii pe activităţi şi analiza acestora din dublă perspectivă – a consumului de resurse şi a creării de valoare – oferă noi posibilităţi de orientare în actul managerial. Unitatea de consum de resurse pentru fiecare activitate este denumită ***inductor de cost*** şi măsoară "*prestaţiile furnizate*" produselor de fiecare din aceste activităţi.

Noţiunea de ***activitate*** constituie fundamentul ***metodei ABC***, care scoate în evidenţă legătura de cauzalitate între resursele consumate şi produse, prin intermediul tuturor activităţilor implicate în realizarea lor.

Principiul de bază al acestei metode constă în practicarea unei afectări mai realiste a costurilor indirecte, eliminând, pe cât posibil, convenţionalismul din repartizarea acestor costuri.

Prin urmare, ***metoda ABC*** stabileşte costul produsului pe baza activităţilor ce se desfăşoară pentru "*realizarea*" sa, oferind avantajul unui cost mai real, cost pe baza căruia se pot lua decizii strategice pentru creşterea raţionalităţii obţinerii produsului şi "*realizării*" lui către clienţi.

Construcţia ***modelului de calcul al costurilor***, potrivit ***metodei ABC,*** presupune parcurgerea următoarelor etape [122]:

1. identificarea activităţilor şi a costurilor aferente;
2. stabilirea inductorilor de cost pentru fiecare activitate;
3. constituirea centrelor de regrupare;
4. calculul costului pieselor şi subansamblelor componente ale produselor;
5. calculul costului de producţie al produselor;
6. calculul costului complet al produselor.

***Etapa I-a: Identificarea activităţilor şi a costurilor aferente***

Activităţile "descriu" ceea ce fac diversele sectoare ale întreprinderii. ***Activitatea*** este definită ca un ansamblu de sarcini sau acţiuni elementare, omogene, caracteristice unui proces de realizare a lanţului de valoare şi consumatoare de resurse, sarcini ce pot fi atribuite unei persoane (unui grup de persoane) şi/sau unei maşini (unui grup de maşini). Ea este evenimentul purtător de costuri.

Numărul activităţilor dintr-o întreprindre depinde de complexitatea operaţiilor. Întâlnim activităţi ca: întreţinere echipamente, inventariere, comenzi de valori materiale, transport bunuri materiale, recepţie materiale, controlul calităţii etc.

Pentru identificarea corectă a activităţilor se impune o cunoaştere amănunţită a procesului tehnologic şi o detaliere a fiecărei etape de fabricaţie a produselor.

Identificarea activităţilor este o etapă de bază, deoarece trebuie să ducă la eliminarea acelor activităţi care nu adaugă valoare, căci numai producerea efectivă a bunurilor adaugă plus-valoare, iar ceilalţi paşi în procesul de fabricaţie care nu adaugă valoare consumă doar resurse, fără a produce efecte (de exemplu, mutarea dintr-un loc în altul a bunurilor, aşteptarea terminării unor procese etc.).

---

[122] **CARAIANI, C., DUMITRANA, M.** - *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti:Editura InfoMega, 2004, p. 199-206.

În calculaţia costurilor, se consideră de cea mai mare precizie stabilirea ***a patru niveluri generale de activităţi***, unele din aceste niveluri fiind divizate, la rândul lor, în centre de cheltuieli specifice.

Nivelurile generale de activităţi sunt:

- activităţi la nivel de unitate de produs;
- activităţi la nivel de lot de produse;
- activităţi la nivel de tip de produse;
- activităţi la nivel de întreprindere.

***Activităţile la nivel de unitate de produs*** apar ca rezultat al volumului total de producţie care trece printr-o facilitate. De exemplu, consumul de energie al unei maşini, pentru un volum dat al producţiei, este în funcţie de numărul de ore-maşină necesare pentru realizarea tuturor unităţilor de produs şi, prin urmare, se consideră o activitate la nivel de unitate de produs.

Activităţile de la acest nivel se pot prezenta într-un singur centru de cheltuieli sau în cel puţin două centre de cheltuieli (unul legat de activitatea maşinilor şi altul legat de muncă).

***Activităţile la nivel de lot de produse*** apar ca rezultat al numărului de loturi de produse "trecute" prin fabricaţie. De exemplu, sarcinile de înnaintare a unei comenzi de achiziţionare de bunuri, sarcinile de recepţie pentru valori materiale etc. Costurile la nivel de lot sunt independente de mărimea lotului. Activităţile de la nivel de lot de produse se divizează în centre de cheltuieli pentru fiecare activitate la nivel de lot ce poate fi identificată.

***Activităţile la nivel de tip de produse*** se referă la un anumit produs fabricat de întreprindere. Ele susţin producţia fiecărui tip de produse. De exemplu, activitatea de control de calitate este specifică fiecărui tip de produs. Activităţile de la acest nivel se divizează în centre de cheltuieli pentru fiecare activitate la nivel de produs ce poate fi identificată.

***Activităţile la nivel de întreprindere*** se referă la conducerea întreprinderii, la asigurări, la facilităţi pentru angajaţi etc şi vizează producţia totală şi nu un anumit produs sau lot de produse.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

***Etapa a-II-a: Stabilirea inductorilor de cost pentru fiecare activitate***

Inductorii de cost, denumiţi şi **stimulatori de costuri** reprezintă mărimile de referinţă pentru repartizarea costurilor indirecte şi servesc la repartizarea prestaţiilor furnizate, ca instrument de măsură a acestora.

În stabilirea *inductorilor de cost* se impune respectarea următoarelor condiţii:

- să fie uşor de identificat şi utilizat;
- să fie cauza variaţiei consumului de resurse;
- să nu influenţeze comportamentul personalului;
- să fie uşor accesibili.

Prin inductorii de cost se identifică factorii de cauzalitate ai variaţiei consumului de resurse pe fiecare activitate.

Inductorii de cost pot fi grupaţi în:

a. inductori tradiţionali: ore-manoperă, ore-funcţionare utilaj, cost materii prime consumate, număr de produse etc.;

b. inductori noi: număr comenzi de materiale, număr planuri elaborate, număr comenzi de fabricaţie, număr controale, număr puncte de sudură etc.

***Etapa a-III-a: Constituirea centrelor de regrupare***

În vederea uşurării calculului costului unitar al fiecărui inductor, se procedează la gruparea tuturor activităţilor pentru care s-au identificat aceiaşi inductori de cost într-un centru de regrupare. Costul unitar al inductorului ($\mathbf{C_{ui}}$) se determină prin raportarea costului centrului de regrupare format din totalul costului activităţilor componente ($C_{creg}$) la volumul total al inductorului ($\mathbf{Q_{TI}}$).

$$C_{ui} = \frac{C_{creg}}{Q_{TI}}.$$

***Etapa a-IV-a: Calculul costului pieselor şi subansamblelor componente ale produselor***

Diversele componente ale produselor sunt piesele şi subansamblele. În consecinţă, se procedează la calculul costului de produţie

al acestor componente. În general, costul de producţie se calculează pe trei componente:

- cost funcţie de volumul de producţie, care se referă la consumul de materii prime, manoperă directă, ore-funcţionare utilaj etc.;
- cost lot, determinat de organizarea producţiei: cost comenzi de fabricaţie, cost control de calitate, cost plan elaborat etc.;
- cost piesă sau subansamblu, datorat existenţei ca atare şi se referă la dosarul tehnic, proiectare, reproiectare, stocare de informaţii etc..

Costul de producţie va cuprinde cheltuielile directe şi o cotă (doză) din cheltuielile centrelor de regrupare (indirecte).

***Etapa a-V-a: Calculul costului de producţie al produselor***

Costul de producţie al produselor fabricate este format din următoarele elemente reunite:

- costul pieselor şi subansamblelor ce intră în componenţa produsului;
- costul altor materii prime;
- manopera directă;
- costul funcţionării utilajelor;
- costul activităţilor consumate de produsul fabricat.

Costul activităţilor consumate ($C_a$) se determină prin ponderarea costului unitar al inductorului ($C_{ui}$) cu volumul inductorilor utilizaţi în fabricarea produselor ($Q_i$), după relaţia:

$$C_a = C_{ui} \times Q_i .$$

***Etapa a-VI-a: Calculul costului complet al produselor***

Costul complet, vizând producţia vândută, presupune suplimentarea costului de producţie cu o parte din costul de administraţie şi desfacere, parte stabilită prin intermediul inductorilor de cost specifici acestor activităţi.

Metoda ABC oferă, prin contabilitatea de gestiune, informaţii managementului firmei în vederea luării deciziilor principale de organizare a gestiunilor moderne.

Ca orice metodă, însă, ***metoda ABC*** prezintă anumite avantaje dar are şi unele limite.

Ca ***avantaje***:

- flexibilitate mare în repartizarea costurilor pe produse şi clienţi şi, de aici, identificarea profitabilităţii fiecărui client prin calculul distinct a două costuri: ***cost produs*** şi ***cost client.*** Prin deducerea acestor costuri din preţul de vânzare se determină profitul pe client şi, în plus, poziţionarea corespunzătoare a produselor şi serviciilor;
- individualizarea costurilor indirecte pe produs, având în vedere faptul că numărul activităţilor neproductive în producţia modernă este în creştere şi, de aici, responsabilizarea personalului în identificarea activităţilor fără valoare şi în îmbunătăţirea sistemului de producţie;
- reducerea riscului economic prin furnizarea de măsuri financiare utile şi măsuri nefinanciare în luarea deciziilor la nivel strategic, pe termen lung şi adaptabilitatea la piaţă cu preţuri competitive.

Printre ***limitele*** metodei se enumeră:

- volumul mare de muncă, atât în faza de implementare, cât şi în cea de aplicare a ei;
- este dificil de aplicat la acele întreprinderi care au probleme cu descoperirea costurilor ascunse;
- dificultatea de a colecta informaţii exacte privind unele activităţi ce depăşesc limitele departamentale.

***Aplicaţia 13.***

O întreprindere fabrică patru produse din aceeaşi gamă ($P_1$,….,$P_4$), vinde produsele în loturi de câte 20 unităţi de măsură, comenzile de materiale au fost de câte 100 pentru fiecare tip de produs, iar datele referitoare la produsele fabricate se prezintă în tabelul nr.21.

| Nr. Crt | Produsul / Indicatorul | U/M | P1 | P2 | P3 | P4 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Consum specific materii prime (cost unitar) | Lei | 0,20 | 0,25 | 0,15 | 0,30 |
| 2 | Consum specific manoperă directă (cost unitar) | Lei | 0,14 | 0,105 | 0,17 | 0,105 |
| 3 | Timp specific funcţionare utilaj (timp unitar) | Hf | 2,00 | 1,50 | 1,00 | 1,50 |
| 4 | Volumul producţiei fabricate şi vândute | U/M | 6000 | 5000 | 4000 | 6000 |

**Tabelul nr. 21** *Situaţia fabricării şi vânzării produselor*

Costurile indirecte sunt "absorbite" în costul produselor în funcţie de orele de funcţionare a utilajelor şi au fost identificate pe activităţi după cum urmează (tabelul 22):

| Nr crt. | Activităţile | Costuri -lei- | Inductori de costuri |
|---|---|---|---|
| 1 | Departamentul utilaje | 5.200,00 | Ore funcţionare utilaje |
| 2 | Recepţie materiale | 1.800,00 | Număr comenzi materiale |
| 3 | Lansare în fabricaţie | 2.625,00 | Număr comenzi fabricaţie |
| 4 | Control calitate | 1.050,00 | Numar comenzi fabricaţie |
| 5 | Gestiunea produselor | 2.310,00 | Numar comenzi fabricaţie |
| | TOTAL | 12.985,00 | X |

**Tabelul nr.22.** *Identificarea activităţilor şi a inductorilor de costuri*

***a. calculul costului unitar al inductorilor:***

$$C_{ui} = \frac{\text{Cost activitate}}{\text{Volum inductori}}.$$

1. Cost/ora *functionare utilaje* $= \frac{\text{Cost } \textit{departament utilaje}}{\text{Numar ore functionare}} = \frac{5.200,00}{32.500} = 1.6 \text{ lei/Hf}.$

$$\text{Numar ore } \textit{functionare} = \sum_{i=1}^{4} Q_{pi} \text{ Hfi} = 6.000 \times 2,0 + 5.000 \times 1,5 + 4.000 \times 1,0 + 6.000 \times 1,5 = 32.500 \text{Hfi};$$

2. Costul / comanda materiale $= \frac{\text{Cost receptiemateriale}}{\text{Numar comenzi materiale}} = \frac{1.800,00}{400} = 4,50$ lei/comanda

*Numar comenzi materiale = Numar comezi/ produs × Numar produse* $= 100 \times 4 = 400$ *comenzi.*

3. Costul/comanda fabricatie / lansare in fabricatie $= \frac{\text{Cost lansare in fabricatie}}{\text{Nr.comenzi fabricatie}} = \frac{2.625,00}{1050} =$

$= 2,50$ lei/comanda

$$\text{Nr.comenzi fabricatie} = \frac{\text{Volumul productiei}}{\text{Nr.componente/lot}} = \frac{\sum_{i=1}^{4} Q_{pi}}{20} = \frac{6.000+5.000+4.000+6.000}{20} =$$

$$= \frac{21.000}{20} = 1.050;$$

$$4.\ \text{Costul/comanda fabricati/econtrol calitate} = \frac{\text{Cost controlcalitate}}{\text{Nr.comenzi fabricatie}} = \frac{1.050,00}{1.050} =$$

$$= 1,00 \text{ lei/comanda}.$$

$$5.\ \text{Costul/comanda fabricatie gestiune produse} = \frac{\text{Cost gestiune produse}}{\text{Nr. comenzi fabricatie}} = \frac{2310,00}{1,050} =$$

$$= 2,20 \text{ lei/comanda}.$$

| Nr. crt | Activităţile | Costul -lei- | Inductori de costuri | Volum inductori | Cost unitar inductori |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Departamentul utilaje | 5.200,00 | Ore funcţionare utilaje | 32.500 | 0,16 |
| 2 | Recepţie materiale | 1.800,00 | Numar comenzi materiale | 400 | 4,50 |
| 3 | Lansare în fabricaţie | 2.625,00 | Numar comenzi fabricaţie | 1.050 | 2,50 |
| 4 | Control calitate | 1.050,00 | Numar comenzi fabricaţie | 1.050 | 1,00 |
| 5 | Gestiunea produselor | 2.310,00 | Numar comenzi fabricaţie | 1.050 | 2,20 |
| | TOTAL | 12.985,00 | X | X | X |

**Tabelul nr.23** *Situaţia costurilor inductorilor de costuri.*

### *b. Calculul costului de producţie, total şi unitar:*

b.1) Costul total al produsului "**i**" (**Cti**)

Cti = Cost primar (Cpi) + Costuri indirecte alocate pe activităţi ($Ciaa_i$)

1.Cost primar (Cpi) = Cost materii prime (Cmpi) + Cost manoperă (Cmi):

Cp1=(Cmp1+Cm1)P1=(0,20+0,140)6.000 = 2.040,00 lei ;
Cp2=(Cmp2+Cm2)P2=(0,25+0,105)5.000 = 1.775,00 lei ;

Cp3=(Cmp3+Cm3)P3=(0,15+0,070)4000 = 880,00 lei ;
Cp4=(Cmp4+Cm4)P4=(0,30+0,105)6000 = 2.430,00 lei.

2. Costuri indirecte alocate pe activităţi ($Ciaa_i$)=Cost funcţionare utilaje (Cfui)+Cost recepţie (Cri)+Cost lansare (Cli)+Cost control calitate (Ccci)+Cost gestiune produse (Cgpi).

2.1. Cost funcţionare utilaje (Cfui)=Cost/oră funcţionare utilaje ($C_{HFU}$)×Număr ore funcţionare utilaje ($HFU_i$):

$C_{fu1}$=CHFU×$HFU_1$=0,16×(6000×2,0) = 1.920,00 lei;
$C_{fu2}$=CHFU×$HFU_2$=0,16×(5000×1,5) = 1.200,00 lei;
$C_{fu3}$=CHFU×$HFU_3$=0,16×(4000×1,0) = 640,00 lei;
$C_{fu4}$=CHFU×$HFU_4$=0,16×(6000×1,5) = 1.440,00 lei.

2.2. Cost recepţie (Cri) = Cost/comandă materiale (Cmm) × Număr comenzi (Nci):

$C_{r1}$=$C_{mm}$ × $N_{c1}$ = 4,50 × 100 = 450,00 lei ;
$C_{r2}$=$C_{mm}$ × $N_{c2}$ = 4,50 × 100 = 450,00 lei ;
$C_{r3}$=$C_{mm}$ × $N_{c3}$ = 4,50 × 100 = 450,00 lei ;
$C_{r4}$=$C_{mm}$ × $N_{c4}$ = 4,50 × 100 = 450,00 lei .

2.3. Cost lansare (Cli) = Cost/comandă lansare (Ccl) × Număr comenzi (Ncli) :

$Cl_1$=Ccl × $Ncl_1$=2,50 × (6000/20) = 750,00 lei ;
$Cl_2$=Ccl × $Ncl_2$=2,50 × (5000/20) = 625,00 lei ;
$Cl_3$=Ccl × $Ncl_3$=2,50 × (4000/20) = 500,00 lei ;
$Cl_4$=Ccl × $Ncl_4$=2,50 × (6000/20) = 750,00 lei ;

2.4. Cost control calitate (Ccci) = Cost/comandă control (Cccc) × Număr comenzi (Ncli):

$C_{cc1}$=$C_{ccc}$ × $N_{cl1}$ = 1,00 × 300 = 300,00 lei ;
$C_{cc2}$=$C_{ccc}$ × $N_{cl2}$ = 1,00 × 250 = 250,00 lei ;
$C_{cc3}$=$C_{ccc}$ × $N_{cl3}$ = 1,00 × 200 = 200,00 lei ;
$C_{cc4}$=$C_{ccc}$ × $N_{cl4}$ = 1,00 × 300 = 300,00 lei ;

2.5. Cost gestiune (Cgpi) = Cost/comandă gestiune (Ccg) × Număr comenzi (Ncli):

$C_{gp1}=C_{cg} \times N_{cl1}=2,20 \times 300 = 660,00$ lei ;
$C_{gp2}=C_{cg} \times N_{cl2}=2,20 \times 250 = 550,00$ lei ;
$C_{gp3}=C_{cg} \times N_{cl3}=2,20 \times 200 = 440,00$ lei ;
$C_{gp4}=C_{cg} \times N_{cl4}=2,20 \times 300 = 660,00$ lei ;

b2) Costul unitar al produsului „i" (Ci) :

Ci=Costul total (Cti) : Cantitatea de produse fabricate (Qpi):

(Datele sunt prezentate în tabelul nr. 24)

| | Produsul / Indicatorul | P1 Lei | P2 Lei | P3 lei | P4 lei | TOTAL lei |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Cost primar (Cpi) | 2.040,00 | 1.775,00 | 880,00 | 2.430,00 | 7.125,00 |
| 2 | Cost utilaje (Cfui) | 1.920,00 | 1.200,00 | 640,00 | 1.440,00 | 5.200,00 |
| 3 | Cost recepţie (Cri) | 450,00 | 450,00 | 450,00 | 450,00 | 1.800,00 |
| 4 | Cost lansare (Cli) | 750,00 | 625,00 | 500,00 | 750,00 | 2.625,00 |
| 5 | Cost control calitate (Ccci) | 300,00 | 250,00 | 200,00 | 300,00 | 1.050,00 |
| 6 | Cost gestiune produse (Cgpi) | 660,00 | 550,00 | 440,000 | 660,00 | 2.310,00 |
| 7 | Cost total (Rd 1+2+3+4+5+6) | 6.120,00 | 4.850,00 | 3.110,00 | 6.030,00 | 20.110,00 |
| 8 | Cost unitar (Rd 7 / Qpi) | 1,02 | 0,97 | 0,78 | 1,01 | x |

Tabelul nr. 24: *Situaţia costurilor, total şi unitar, ale produselor*

### *III.4.1.3.4. Metoda de calculaţie a costurilor ţintă – TC*

Metoda costurilor ţintă (Target Costing)[123] se înscrie într-o orientare, denumită „*inginerie simultană*" şi face parte dintr-un ansamblu mai vast ce vizează strategia pieţei, gestiunea producţiei, managementul resurselor umane şi relaţiile cu mediul întreprinderii. Ea face parte dintr-un

[123] **DIACONU, P.** şi colab. – *Contabilitate managerială aprofundată*, Bucureşti:Editura Economică, 2003, p. 133-135.

demers global care vizează reducerea costurilor de-a lungul procesului de ameliorare continuă a tehnologiilor şi proceselor de fabricaţie, presupunând, în acelaşi timp, un nou stil de management al resurselor umane şi competenţe sporite.

Reducera continuă a costurilor priveşte toată întreprinderea şi aceasta presupune un stil de management adaptat.

Esenţa metodei constă în aflarea unui ***cost-ţintă maxim admisibil*** pentru un produs, pornind de la prospectarea pieţei înainte ca produsul respectiv să fie proiectat şi introdus în fabricaţie. Prin urmare, se procedează la fixarea unui ***preţ-ţintă*** al cărui nivel să-i permită firmei să obţină un segment de piaţă dorit şi să atingă un volum de vânzări propus. Din preţul ţintă fixat se deduce o ***marjă de profit dorită***, obţinându-se ***costul-ţintă maxim*** permis pentru acel produs. Activitatea de proiectare urmăreşte să se încadreze în acest ***cost-ţintă*** care, pe termen lung, trebuie să fie atins.

***Importanţa metodei costurilor-ţintă constă în aceea că focalizează preocupările asupra tehnologiilor avansate de proiectare a produsului, înainte de fabricarea produsului, ştiut fiind faptul că realizarea de economii de costuri este, adesea, dificilă o dată ce produsul este lansat în fabricaţie.***

Metoda se bazează pe constatarea că, în medie, 80% din costurile unui produs sunt angajate chiar din faza de concepţie a sa.

***Costul-ţintă*** sau ***costul-obiectiv***, reprezintă un concept de gestiune a costurilor ce face parte dintr-o abordare globală a managementului de piaţă, în care cercetarea de piaţă stabileşte standardele de performanţă şi preţul de vânzare ţintă care să faciliteze câştigarea cotei de piaţă dorită pentru un anumit produs. Acest concept a fost dezvoltat şi utilizat de către japonezi, în special în perioadele de criză din anii ’70 ai secolului trecut.

La baza acestui concept au stat următoarele schimbări majore:

- necesitatea de a produce serii mai mici, pentru a răspunde mai bine nevoilor pieţei;
- introducerea noilor metode de organizare a producţiei prin care se realizează reducerea costurilor şi creşterea calităţii (cum sunt „Just-In-Time”, „Kanban”);
- introducerea unor tehnologii noi bazate pe automatizare (de exemplu, sistemele CIM – Computer Integrated Manufacturing Systems).

***Metoda costurilor-ţintă*** se bazează pe următoarele postulate [124]:

- ***Calculul şi analiza costurilor se face pe produs***, deoarece produsul constituie legătura naturală între piaţă şi întreprindere, fiind, pentru întreprindere, sursa ei de profit.
- ***Calculul şi analiza costurilor se realizează pe durata ciclului de viaţă al produsului.*** Costul-ţintă se determină din faza de proiectare a produsului şi se revizuieşte în cursul diferitelor etape ale ciclului său de viaţă.
- ***Viabilitatea unui produs se măsoară în raport cu piaţa*** sub două aspecte principale: satisfacerea clientelei şi un preţ care trebuie să fie competitiv. Satisfacerea clientelei porneşte de la suma funcţionalităţilor pe care produsul trebuie să i le aducă clientului.

Preţul este limita peste care nu se trece datorită concurenţei. El nu mai reprezintă suma dintre costul produsului şi o marjă (profit). Costul trebuie să rămână − chiar de la concepţia produsului − , în mod constant, sub acest „înveliş" care este preţul de vânzare. Este vorba de stăpânirea costului unui produs pe toată durata ciclului său de viaţă.

***Abordat astfel, costul-ţintă poate fi definit ca un cost de producţie estimat, calculat după un preţ de vânzare concurenţial previzional.***

Prin urmare, şi costul-ţintă este un cost previzional, determinat în perioada de concepţie a produsului. El diferă de costul standard, care este un cost previzional determinat anual, după concepţia produsului.

În funcţie de piaţa vizată, de gradul de concurenţă şi de tipul de produs fabricat, costul-ţintă se determină în diferite moduri, după formula generală:

**COSTUL-ŢINTĂ = PREŢUL DE VÂNZARE CONCURENŢIAL - MARJA AŞTEPTATĂ**

Considerând toate elementele de calcul ca ţinte de atins (obiective), relaţia se poate exprima şi astfel:

---

[124] **EPURAN, M., BĂBĂIŢĂ, V., GROSU, C.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Bucureşti:EdituraEconomică, 1999, p. 396-398.

## COSTUL-ŢINTĂ = PREŢUL - ŢINTĂ DE VÂNZARE – – BENEFICIUL ŢINTĂ

Întreprinderea, însă, nu poate controla preţul de vânzare deoarece, acesta se formează în mod convenţional pe segmentul de piaţă vizat, fiind un rezultat al unor stări date şi manifestate pe piaţa respectivă: nevoile clientelei, veniturile clientelei, gradul de concurenţă, funcţionalităţile produsului, capacitatea de producţie pe termen lung.

Marja de profit (beneficiul-ţintă) se poate stabili pornind de la o rată normală a pieţei care, la rândul ei, depinde de rata concurenţilor, rata specifică a întreprinderii, obiectivele pe termen lung privind rezultatul firmei etc.

Deseori, costul-ţintă se situează între ***costul adimsibil*** şi ***costul estimat.***

***Costul admisibil*** sau acceptabil exprimă costul calculat ca diferenţă între preţul de vânzare şi marja dorită. El corespunde opticii pieţei şi unei logici funcţionale de realizare a produsului, fiind determinat după considerente comerciale.

***Costul estimat*** exprimă costul complet unitar calculat pe baza datelor contabile. El corespunde unei logici organice de construcţie a produsului. De aceea, el este un cost construit pe toată durata ciclului de viaţă al produsului.

Între costul-ţintă, costul admisibil şi costul estimat se poate stabili următoarea relaţie:

**COST ADMISIBIL < COSTUL-ŢINTĂ < COSTUL ESTIMAT**

***Costul-ţintă*** este privit ca un obiectiv realist şi motivat pentru întreprindere, el fiind cuprins între două valori extreme. Tendinţa este de a apropia cât mai mult costul-ţintă de costul admisibil. Este vorba, deci, de o preocupare permanentă de reducere a costurilor în timp.

Concluzionând, ***metoda costurilor-ţintă reprezintă o strategie managerială a produsului***, în cadrul căreia purtătorul de costuri este analizat pe toată durata ciclului său de viaţă şi, în mod deosebit, în faza sa de concepţie.

***În mod sintetic, aplicarea metodei costurilor-ţintă presupune parcurgerea următoarelor etape*** [125]**:**

a. fixarea unui preţ-ţintă pe întreaga durată a ciclului de viaţă al produsului;

b. fixarea unei marje-ţintă, adică a unei marje de profit dorită pentru produsul respectiv;

c. stabilirea costului-ţintă maxim permis pentru acel produs, prin deducerea din preţul-ţintă a marjei-ţintă. Costul-ţintă se determină pe componentele şi subansamblele produsului, adică în mod analitic – pe feluri de costuri-ţintă parţiale – şi nu global.

***Aplicaţia 14***

O întreprindere are ca obiectiv lansarea pe piaţă a unui nou produs (P), pentru care se estimează un ciclu de viaţă de 3 ani, segmentat în 3 faze sau etape: lansare ($f_1$), creştere ($f_2$) şi maturitate ($f_3$).

La fabricarea produsului se utilizează trei materii prime (A, B şi C).

Capacitatea de producţie a întreprinderii este de 50.000 U/M, dar proporţia de exploatare a acesteia este: 60% în faza „$f_1$", 80% în faza „$f_2$" şi 100% în faza „$f_3$".(respectiv 30.000 U/M, 40.000 U/M şi 50.000 U/M).

Preţul de vânzare previzionat este de 1,00 lei dar, în ultimă fază, datorită concurenţei, acesta va fi de 0,80 lei.

Marja ţintă este de 10% în „$f_1$", 25% în „$f_2$" şi 30% în „$f_3$".

***Costurile unitare previzionate*** determinate în faza de concepţie a produsului sunt:

***1. Costurile directe:***

a. Materii prime:

A: 0,14 lei / U/M, cu un consum specific de 1 U/M;

B: 0,06 lei / U/M, cu un consum specific de 2 U/M;

C: 0,08 lei / U/M, cu un consum specific de 1 U/M.

b. Manopera: 0,04 lei / U/M produs.

***2. Costuri indirecte***:

a. Cheltuieli de întreţinere şi funcţionare: 0,06 lei , pe fiecare fază;

---

[125] **BUDUGAN, D.** - *Contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002, p. 497.

b. Cheltuieli de montaj:

b.1. Cost variabil unitar: 0,20 lei / U/M;

b.2. Cost fix global: 2.580 lei.

c. Cheltuieli cu gestiunea loturilor: 8,00 lei /lot, un lot fiind de 5000 U/M produs;

d. Cheltuieli cu publicitatea: 0,20 lei/ U/M în faza „$f_1$", 0,15 lei/ U/M în faza „$f_2$" şi 0,05 lei/ U/M în faza „$f_3$".

Pe parcursul activităţii de producţie, costul materialelor se reduce cu 20% în faza „$f_2$" faţă de „$f_1$" şi cu 15% în faza „$f_3$" faţă de „$f_2$", iar costul variabil unitar de montaj se reduce cu 15% în faza „$f_2$" şi cu 10% în faza „$f_3$" faţă de „$f_2$".

Se pune problema calculului costului-ţintă pe fiecare fază a ciclului de viaţă, a calculului costului estimat al produsului pe fiecare fază şi calculul rezultatelor totale estimate pe fiecare fază a ciclului de viaţă.

1. *Calculul costurilor-ţintă pe faze ale ciclului de viaţă*:

Costul-ţintă ($Ctf_i$) =Preţul de vânzare ($Pvf_i$) – Marja aşteptată ($Maf_i$), $i=\overline{1,3}$.

$Ctf_1 = Pvf_1 - Maf_1 = 1,00 - 10\% \times 1,00 = 0,90$ lei / U/M;

$Ctf_2 = Pvf_2 - Maf_2 = 1,00 - 25\% \times 1,00 = 0,75$ lei / U/M;

$Ctf_3 = Pvf_3 - Maf_3 = 0,80 - 30\% \times 0,80 = 0,56$ lei / U/M.

2. *Calculul costurilor estimate, pe faze ale ciclului de viaţă*:

Costul estimat unitar ($Ceuf_i$) = Cheltuieli directe unitare ($Cduf_i$) + +Cheltuieli indirecte unitare ($Cinduf_i$)

$Ceuf_1 = Cduf_1 + Cinduf_1 = 0,38+0,55 = 0,93$lei /U/M;

$Cduf_1$=Cheltuieli materii prime ($Cump_1$)+Cheltuieli manoperă ($Cum_1$)= =0,34+0,04 = 0,38 lei /U/M;

$Cump_1 = Cump_A + Cump_B + Cump_C = 0,14\times1+0,06\times2+0,08\times1 = 0,34$lei /U/M;

$Cinduf_1$ = Cheltuieli întreţinere($Cif_1$)+Cheltuieli montaj($Cm_1$)+Cheltuieli gestiune($Cg_1$)+Cheltuieli publicitate ($Cp_1$)

=0,06+(0,20+2.580/30.000)+8,00/5000+0,20 = 0,55 lei /U/M;

$Ceuf_2 = Cduf_2 + Cinduf_2 = 0,31+0,45 = 0,76$ lei /U/M;

$Cduf_2$ = cheltuieli materii prime ($Cump_2$)+Cheltuieli manoperă ($Cum_2$) = = 0,27+0,04=0,31 lei /U/M;

$Cump_2=Cump_A+Cump_B+Cump_C$=0,14×1×80%+0,06×2×80%+0,08×1×80% = 0,11+0,10+0,06 = 0,27 lei /U/M;

$Cinduf_2$ = Cheltuieli întreţinere($Cif_2$)+Cheltuieli montaj($Cm_2$)+Cheltuieli gestiune($Cg_2$)+Cheltuieli publicitate ($Cp_2$)= 0,06+(0,20×85% +2.580,00/40.000)+8,00/5000+0,15 =0,45 lei /U/M;

$Ceuf_3 = Cduf_3 + Cinduf_3$ = 0,27+0,32 = 0,59 lei /U/M

$Cduf_3$ = Cheltuieli materii prime ($Cump_3$)+Cheltuieli manoperă ($Cum_3$) = = 0,2312+0,04 = 0,2712 lei /U/M;

$Cump_3 = Cump_A + Cump_B + Cump_C$ = 0,141 x 80% x 85%+0,06 x 2 x 80%x x 85%+0,08 x 1x 80% x85% = 0,10+0,08+0,05 = 0,23 lei /U/M;

$Cinduf_3$=Cheltuieli întreţinere($Cif_3$)+Cheltuieli montaj($Cm_3$) +Cheltuieli gestiune($Cg_3$) +Cheltuieli publicitate ($Cp_3$ = 0,06+0,20×85%x 90% +2.580/50.000+8,00/5.000+0,05 = 0,32 lei /U/M.

Datele complete şi comparative sunt sistematizate în tabelul nr. 25:

| Nr crt | INDICATORUL / FAZA | U/M | LANSARE | CREŞTERE | MATURITATE |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Producţia realizată | U/M | 30.000 | 40.000 | 50.000 |
| 2 | Preţul de vânzare unitar | Lei | 1,00 | 1,00 | 0,80 |
| 3 | Marja-ţintă | Lei | 0,10 | 0,25 | 0,24 |
| 4 | Costul-ţintă | Lei | 0,90 | 0,75 | 0,56 |
| 5 | Costul-estimat | Lei | 0,93 | 0,76 | 0,59 |
| 5.1 | Costuri-directe | Lei | 0,38 | 0,31 | 0,27 |
| | a. Materii prime | Lei | 0,34 | 0,27 | 0,23 |
| | A | Lei | 0,14 | 0,11 | 0,10 |
| | B | Lei | 0,12 | 0,10 | 0,08 |
| | C | Lei | 0,08 | 0,06 | 0,05 |
| | b. Manoperă | Lei | 0,04 | 0,04 | 0,04 |
| 5.2 | Costuri indirecte | Lei | 0,55 | 0,45 | 0,32 |
| | a. Intretinere şi funcţionare | Lei | 0,06 | 0,06 | 0,06 |
| | b. Montaj | Lei | 0,29 | 0,23 | 0,20 |
| | - cost variabil unitar | Lei | 0,20 | 0,17 | 0,15 |
| | - cost fix unitar | Lei | 0,09 | 0,06 | 0,05 |
| | c. Gestiune loturi | Lei | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| | d. Publicitate | Lei | 0,20 | 0,15 | 0,05 |
| 6 | Cost-estimat - Cost-ţintă | Lei | 0,03 | 0,01 | 0,03 |
| 7 | Cifra afaceri estimată | Lei | 30.000,00 | 40.000,00 | 40.000,00 |
| 8 | Costul total estimat | Lei | 27.828,00 | 30.324,00 | 29.370,00 |
| 9 | Rezultatul total estimat | lei | 2.172,00 | 9.676,00 | 10.630,00 |

**Tabelul nr. 15** *Situaţia costurilor, producţiei şi rezultatelor*

## *III.4.2. Metode de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a costurilor parţiale*

Nevoile de gestiune pe termen scurt impun, şi în materie de costuri, o alternativă, o altă opţiune decât cea a costurilor complete.

Metodele de calculaţie absorbante permit calculul costului complet prin delimitarea volumului cheltuielilor încorporabile în costuri directe şi costuri indirecte. Pe planul gestiunii întreprinderii, aceste metode urmăresc ca, prin preţul de vânzare, să acopere costurile directe şi o parte a costurilor indirecte repartizate raţional şi proporţional asupra costului produsului. Noţiunea de „cost complet" devine insuficientă pentru a cerceta şi clarifica în mod util anumite opţiuni adaptate nevoilor de gestiune pe termen scurt,

iar metodele de caclulaţie a costului complet pierd din pertinenţa lor din cauza tehnologiilor de producţie şi desfacere, a importanţei crescânde a costurilor indirecte în ansamblul costurilor şi a dificultăţilor de colectare şi tratare a informaţiilor.

Alternativa, noua opţiune, o reprezintă costurile parţiale care conţin numai cheltuielile strâns şi nemijlocit legate de volumul activităţii. Este vorba de cheltuielile variabile, care depind de volumul de activitate şi de cheltuielile directe, care se identifică încă din momentul efectuării lor, pe un anumit purtător de costuri (produs, lucrare, serviciu, comandă, contract etc.).

În timp ce organizarea contabilităţii de gestiune potrivit ***metodei costurilor complete*** urmăreşte determinarea costurilor complete ale purtătorilor de costuri, organizarea contabilităţii de gestiune potrivit ***metodei costurilor parţiale*** urmăreşte determinarea operativă a rentabilităţii subdiviziunilor tehnico-productive ale întreprinderii, precum şi a produselor, lucrărilor sau serviciilor.

De fapt, concepţia de calculaţie a costurilor parţiale a apărut ca răspuns la criticile formulate la adresa metodei costurilor compete şi, totodată, ca o alternativă a acesteia. Principala noutate a sa o reprezintă eliminarea arbitrariului şi subiectivismului în repartizarea cheltuielilor ce nu pot fi afectate direct purtătorilor de costuri: costurile de structură (fixe şi indirecte).

Metodele de calculaţie a costurilor parţiale nu se opun metodelor de calculaţie a costurilor absorbante (complete), dar ele "refuză" repartizarea costurilor fixe şi indirecte, şi "preferă" implementarea unei politici de preţuri diferenţiate, determinarea unei "marje" pentru a cunoaşte capacitatea contributivă a diferitelor produse la acoperirea costurilor de structură.

Sistemul costurilor parţiale a evoluat, în funcţie de natura cheltuielilor ce intră în componenţa lor, atât în teorie, cât şi în practică.

Din perspectiva acestui criteriu, se disting următoarele metode de calculaţie a costurilor parţiale:

- Metoda direct-costing sau metoda costurilor variabile;
- Metoda costurilor directe.

## *III.4.2.1. Metoda direct-costing*

Deşi cu o denumire discutabilă, metoda direct-costing constă în a imputa produselor numai ***cheltuielile variabile*** [126], în funcţie de volumul de activitate, fie că sunt cheltuieli directe sau indirecte. De aceea, această metodă se mai numeşte şi **metoda costului variabil** sau **variabil-costing**.

Precursorii concepţiei costurilor variabile sunt germanii *E. Schmalenbach* şi *J. Fr. Schar*.

Schmalenbach, pe la sfârşitul secolului al XIX-lea (1899), cercetând comportamentul cheltuielilor în raport cu volumul producţiei, împarte costurile în ***fixe*** şi ***proporţionale***, cu imputare asupra unităţii de produs doar a cheltuielilor proporţionale. Prin urmare, el propune separarea cheltuielilor fixe într-un cont colector şi trecerea lor asupra rezultatelor, prin ocolirea calculaţiei costurilor.

Schar, în anul 1923, foloseşte noţiunea de ***beneficiu brut*** determinat ca diferenţă între cifra de afaceri şi cheltuielile variabile.

Aplicarea, însă a acestei metode a avut loc, pentru prima dată, în economia SUA de către ***Jonathan N. Hariss*** şi ***G. Charter Harrison*** care, concomitent dar independent, au elaborat calculaţii direct-costing pentru întreprinderile unde îşi desfăşurau activitatea (1934). Aceasta a făcut ca ambii să fie consideraţi autorii acestei metode.

În aceeaşi perioadă, modelarea costurilor după metoda direct-costing a avut loc şi în Europa.

***În timp ce caracteristica de bază a metodei costurilor variabile o constituie fundamentarea calculării costului unitar numai pe baza cheltuielilor variabile (cheltuielile directe şi indirecte cu materii prime şi materiale consumabile, salariile şi contribuţiile la asigurările sociale şi protecţia socială etc.), problema de bază a metodei o constituie separarea corectă a costurilor variabile de cele fixe.***

Costul variabil este costul care cuprinde exclusiv cheltuielile care variază o dată cu activitatea, fără a respecta riguros regulile proporţionalităţii.

În timp ce cheltuielile variabile sunt considerate cheltuieli de exploatare, cheltuielile fixe sunt cheltuieli ale perioadei.

---

[126] **DUMBRAVĂ, P., POP, A.** – *Contabilitatea de gestiune în industrie*, ed. a 2-a, Deva: Editura Intelcredo, 2011, p.316.

## *III.4.2.1. Metoda direct-costing*

Deşi cu o denumire discutabilă, metoda direct-costing constă în a imputa produselor numai ***cheltuielile variabile*** [126], în funcţie de volumul de activitate, fie că sunt cheltuieli directe sau indirecte. De aceea, această metodă se mai numeşte şi **metoda costului variabil** sau **variabil-costing.**

Precursorii concepţiei costurilor variabile sunt germanii *E. Schmalenbach* şi *J. Fr. Schar.*

Schmalenbach, pe la sfârşitul secolului al XIX-lea (1899), cercetând comportamentul cheltuielilor în raport cu volumul producţiei, împarte costurile în ***fixe*** şi ***proporţionale,*** cu imputare asupra unităţii de produs doar a cheltuielilor proporţionale. Prin urmare, el propune separarea cheltuielilor fixe într-un cont colector şi trecerea lor asupra rezultatelor, prin ocolirea calculaţiei costurilor.

Schar, în anul 1923, foloseşte noţiunea de ***beneficiu brut*** determinat ca diferenţă între cifra de afaceri şi cheltuielile variabile.

Aplicarea, însă a acestei metode a avut loc, pentru prima dată, în economia SUA de către ***Jonathan N. Hariss*** şi ***G. Charter Harrison*** care, concomitent dar independent, au elaborat calculaţii direct-costing pentru întreprinderile unde îşi desfăşurau activitatea (1934). Aceasta a făcut ca ambii să fie consideraţi autorii acestei metode.

În aceeaşi perioadă, modelarea costurilor după metoda direct-costing a avut loc şi în Europa.

***În timp ce caracteristica de bază a metodei costurilor variabile o constituie fundamentarea calculării costului unitar numai pe baza cheltuielilor variabile (cheltuielile directe şi indirecte cu materii prime şi materiale consumabile, salariile şi contribuţiile la asigurările sociale şi protecţia socială etc.), problema de bază a metodei o constituie separarea corectă a costurilor variabile de cele fixe.***

Costul variabil este costul care cuprinde exclusiv cheltuielile care variază o dată cu activitatea, fără a respecta riguros regulile proporţionalităţii.

În timp ce cheltuielile variabile sunt considerate cheltuieli de exploatare, cheltuielile fixe sunt cheltuieli ale perioadei.

---

[126] **DUMBRAVĂ, P., POP, A.** – *Contabilitatea de gestiune în industrie*, ed. a 2-a, Deva: Editura Intelcredo, 2011, p.316.

***Costurile variabile permit punerea în evidenţă a rezultatelor intermediare prin calculul costurilor parţiale şi a marjelor.***

În general, marja reprezintă diferenţa dintre preţul de vânzare şi costul parţial.

În raport cu tipul de cost (de achiziţie, variabil sau direct), se determină marja (pe costul de achiziţie, pe costul variabil sau pe costul direct).

***Marja pe costuri variabile*** se determină ca diferenţa între cifra de afaceri şi costurile variabile aferente întregii producţii vândute.

***Aplicarea metodei direct-costing presupune parcurgerea următoarelor etape*** [127]***:***

1. ***Separarea corectă a cheltuielilor variabile de cheltuielile fixe;***
2. ***Individualizarea cheltuielilor variabile pe produse;***
3. ***Calculul costului variabil unitar;***
4. ***Calculul rezultatului unitar şi al rezultatului global.***

1. ***Separarea corectă a cheltuielilor variabile de cheltuielile fixe*** se fundamentează pe ideea că numai cheltuielile variabile sunt generate de obţinerea producţiei şi se modifică odată cu aceasta. De această separare depinde justeţea costurilor de producţie.

2. ***Individualizarea cheltuielilor variabile pe produse*** are loc diferenţiat, după cum acestea sunt directe sau indirecte. Cele directe se identifică pe produse în momentul efectuării lor, iar cele indirecte se repartizează pe baza procedeelor ştiinţifice.

3. ***Calculul costului variabil unitar*** are loc prin raportarea cheltuielilor variabile la cantitatea de produs obţinută.

4. ***Calculul rezultatului unitar şi al rezultatului global*** porneşte de la producţia vândută în perioada aferentă. Dacă din valoarea producţiei vândute se scad costurile variabile aferente producţiei vândute se obţine ***"marjă brută"***, destinată acoperirii cheltuielilor fixe ale perioadei. Acest calcul are loc atât pe produs cât şi pe întreprindere (global).

Reflectarea modului cum metoda direct-costing serveşte la gestiunea întreprinderii se pune în evidenţă prin calculul unor indicatori. Aceştia sunt [128]:

---

[127] **BUDUGAN, D.** - *Contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002, p. 388-389.

- marja pe costurile variabile;
- punctul de echilibru (punctul critic);
- rezultatul global;
- costul fix al variaţiei de stoc;
- factorul de acoperire;
- coeficientul de siguranţă dinamic;
- intervalul de siguranţă;
- levierul operaţional.

1. ***Marja pe costurile variabile*** ($M/CV_i$) serveşte la „acoperirea" cheltuielilor fixe ale perioadei şi se determină ca diferenţă între cifra de afaceri ($CA_i$) şi cheltuielile variabile ($ChV_i$):

$$M/CV_i = CA_i - ChV_i ;$$

2. ***Punctul de echilibru*** (**Pe**) - cunoscut şi sub denumirea de „punct critic" sau „punct mort" şi, eronat, „prag de rentabilitate", reprezintă nivelul vânzărilor ce permite acoperirea costurilor variabile aferente vânzărilor şi costurilor fixe aferente perioadei de gestiune. Altfel spus, punctul de echilibru exprimă acel volum al activităţii în care veniturile din vânzarea producţiei şi costurile totale aferente sunt în echilibru, degajând un rezultat nul.

Punctul de echilibru se poate determina în unităţi fizice şi unităţi monetare.

Într-o viziune simplă, punctul de echilibru se exprimă prin una din următoarele relaţii:

CIFRA DE AFACERI =COSTURILE TOTALE (VARIABILE + FIXE);

$$CA = Chv + ChF \quad \text{sau } q_v \cdot p_v = q_v \cdot c_v + ChF , \quad \text{sau}$$
$$CA - Chv = M/Cv, \text{ sau } ChF = M/Cv .$$

Calculat în unităţi monetare, punctul de echilibru se prezintă sub forma cifrei de afaceri critice şi are la bază relaţia:

$$Pe = \frac{ChF}{M/CV} \times CA ;$$

---

[128] **BUDUGAN, D.** - *Contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002, p. 389-392.

Calculat în unităţi fizice, punctul de echilibru se prezintă sub forma cantităţii de producţie critică şi are la bază relaţia:

$$Pe = \frac{ChF}{M/CVm}, \; iar \; M/CVm = \frac{\sum_{i=1}^{n} M/CVi}{\sum_{i=1}^{n} qi}$$

şi reprezintă marja medie pe costurile variabile.

3. ***Rezultatul global (R)*** se obţine prin însumarea marjelor pe costurile variabile şi deducerea costurilor fixe, conform relaţiei :

$$R = \sum_{i=1}^{n} M/CVi - ChF \; .$$

4. ***Costul fix al variaţiei de stoc*** se determină în cazul în care nu toate cantităţile din produsele obţinute se vând, ci o parte rămân în stoc. Se determină ca diferenţă între costul fix al stocului final (F2) şi costul fix al stocului iniţial (F1).

5. ***Factorul de acoperire*** (**Fa**) arată câte procente din volumul vânzărilor sunt necesare pentru acoperirea cheltuielilor fixe şi obţinerea unui profit. Se poate calcula:

$$\text{Fa} = \frac{\text{M/CV}}{\text{CA}} 100 \;\; \text{sau} \;\; \text{Fa} = \frac{\text{ChF}}{\text{CAE}} 100 \;\; , \text{ în care:}$$

CAE – cifra de afaceri la nivelul punctului de echilibru.

6. ***Coeficientul de siguranţă dinamic*** sau „indicele de securitate" (IS) exprimă, în cifre relative, cu cât pot să scadă vânzările, astfel încât întreprinderea să nu coboare sub punctul de echilibru. Se mai numeşte şi „rata marjei de siguranţă". Se determină după una din relaţiile:

$$a) \;\; IS = \frac{CA - CAE}{CA} 100;$$

$$b) \;\; IS = 100\% - g, \qquad \text{în care:}$$

g – gradul de activitate la nivelul punctului de echilibru;

$$c) \;\; IS = \frac{P}{M/CV} 100, \qquad \text{în care :}$$

P – profitul (rezultatul) .

7. ***Intervalul de siguranţă***, (**ISD**) sau distanţa (drumul) de siguranţă are aceeaşi semnificaţie ca şi coeficientul de siguranţă, dar se exprimă în mărimi absolute:

$$ISD = CA - CAE\ .$$

8. ***Levierul operaţional***, (**La**) cunoscut şi sub numele de coeficient de volatilitate (sau de elasticitate), exprimă procentajul variaţiei rezultatului obţinut pentru o variaţie procentuală a cifrei de afaceri. Astfel, un levier operaţional de un anumit nivel semnifică faptul că pentru o anumită variaţie pozitivă a cifrei de afaceri, rezultatul creşte proporţional cu levierul operaţional.

$$Lo = \frac{CA}{CA - CAE} \quad \text{sau} \quad Lo = \frac{M/CV}{R}.$$

Şi folosirea metodei direct-costing are ***avantaje şi dezavantaje***.

Printre principalele ***avantaje*** ale metodei se enumeră:

- simplitatea ei, în sensul calculării cu uşurinţă a costului numai prin prisma cheltuielilor variabile şi, de aici, un volum de muncă redus;
- se manifestă, simultan, atât ca o metodă de calculaţie a costurilor cât şi ca o metodă de analiză economico-financiară, prin prisma indicatorilor de gestiune;
- permite calculul indirect al preţurilor de ofertă, ceea ce se constituie într-un instrument al politicii de vânzări;
- asigură informaţii privitoare la influenţarea rezultatului de exploatare de către cheltuielile fixe;
- pune în evidenţă produsele cele mai rentabile;

Dintre ***dezavantaje*** (limite) se disting:

- relativitatea împărţirii cheltuielilor în: variabile şi fixe; de aici vin şi influenţele asupra stabilirii rezultatului economico-financiar;
- stocurile de produse sunt evaluate numai în costuri variabile, ceea ce afectează nivelul rezultatului de exploatare, iar, de aici, implicaţii notabile asupra fiscalităţii;
- marja brută (marja pe costurile variabile) are un caracter complex, ceea ce face ca nu întotdeauna produsul cu cea mai mare marjă brută să aibă profitul cel mai mare.

Criticile aduse acestei metode au condus la îmbunătăţiri şi perfecţionări, concretizate în ***variante ale metodei:***

1. metoda direct-costing simplificat;
2. metoda direct-costing evoluat;
3. metoda direct-costing marginală.

1. ***Metoda direct-costing simplificat*** [129] facilitează calculaţia şi analiza cheltuielilor de producţie pe principalele procese economice şi pe feluri de cheltuieli. În consecinţă, ***cheltuielile variabile*** se determină pe fiecare produs şi se analizează separat, pentru procesul de producţie şi, separat, pentru procesul de desfacere, pe feluri de cheltuieli. Mai departe, calculul marjei pe costurile variabile va avea loc atât pe produse, cât şi pe procese economice. ***Cheltuielile fixe,*** însă, se determină pe principalele procese economice şi pe cele mai importante feluri de cheltuieli. Aceasta va permite să se stabilească cu cât s-a modificat fiecare marjă brută, în vederea calculului rezultatului final.

**2.** ***Metoda direct-costing evoluat*** [130] permite stabilirea unui „cost mixt" care cuprinde atât cheltuielile variabile, cât şi cheltuielile fixe specifice produsului respectiv. Pentru aceasta, cheltuielile fixe sunt decontate în trepte, trepte constituite în funcţie de procesele care le-au generat, iar în cadrul acestora, în funcţie de secţiile de fabricaţie şi de produsele obţinute.

Mai departe, se va realiza o grupare a cheltuielilor fixe în: imputabile sau „specifice" şi neimputabile sau „alte cheltuieli fixe". Cheltuielile fixe neimputabile sunt cele generale de administraţie. Totodată, această variantă permite aplicarea standardelor − pentru costurile variabile − şi a bugetelor − pentru cheltuielile fixe.

**3.** ***Metoda direct-costing marginală*** [131] numită − mai potrivit − şi ***metoda costului diferenţial*** sau ***metoda cheltuielilor variabile standard*** presupune normarea sau standardizarea cheltuielilor şi urmărirea abaterilor faţă de acestea. Abaterile constatate vor influenţa rezultatele.

---

[129] **CĂPUŞNEANU, S.** – *Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor*, Bucureşti: Editura Economică, 2003, p. 206.
[130] **Ibidem**, p. 221.
[131] **BUDUGAN, D.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002, p. 399.

***Aplicaţia 15***

O întreprindere produce şi comercializează trei produse (A, B şi C), pentru care, pentru perioada de referinţă, se cunosc următoarele date cu privire la producţie, costuri şi preţuri (tabelul nr. 26):

| Nr crt | Indicatori \ Produse | U/M | A | B | C | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Producţia vândută (Q) | U/M | 20.000 | 25.000 | 22.000 | X |
| 2 | Preţul de vânzare unitar (pvu) | Lei | 0,25 | 0,20 | 0,10 | X |
| 3 | Costul complet al producţiei vândute (cc) | Lei | 3.750,00 | 4.500,00 | 2.650,00 | 10.900,00 |
| 4 | Cheltuielile variabile (Chv) | Lei | 2.500,00 | 3.800,00 | 1.200,00 | 7.500,00 |

**Tabelul nr. 26:** *Situaţia produselor fabricate şi vândute*

Pe baza datelor iniţiale, se vor determina rezultatele analitice ale produselor:

$$R_i = CA_i - Cc_i \ , i = \overline{1,3};$$

$$CA_i = Q_i \cdot pvu_i .$$

Rezultatele obţinute sunt prezentate în tabelul nr. 27

| Nr crt. | Indicatori \ Produse | U/M | A | B | C | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Cifra de afaceri (CA) | lei | 5.000,00 | 5.000,00 | 2.200,00 | 12.200,00 |
| 2 | Costul complet (Cc) | lei | 3.750,00 | 4.500,00 | 2.650,00 | 10.900,00 |
| 3 | Rezultatul analitic | lei | 1.250,00 | 500,00 | − 450,00 | 1.300,00 |

**Tabelul nr. 27:** *Rezultatele analitice.*

Analizând datele rezultate din primele calcule, se observă că produsul "C" nu este rentabil. Pentru ca întreprinderea să ia o decizie cu privire la renunţarea la producul "C", sau la schimbarea structurii de fabricaţie etc., se impune o analiză mai amplă asupra produselor şi asupra situaţiei globale a societăţii şi anume o extindere a studiului cheltuielilor

variabile şi o abordare, în paralel, a cheltuielilor fixe. Pentru aceasta se vor determina marjele pe costuri variabile:

$$M/CV_i = CA_i - Chv_i ;$$

$$M/CV = \sum_{i=1}^{n} M/CV_i ;$$

$$R = M/CV - ChF .$$

Rezultatele obţinute din calculele economice sunt prezentate în tebelul nr. 28:

| Nr crt | Indicatori \ Produse | U/M | A | B | C | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Cifra de afaceri (CA) | lei | 5.000,00 | 5.000,00 | 2.200,00 | 12.200,00 |
| 2 | Cheltuieli variabile (Chv) | lei | 2.500,00 | 3.800,00 | 1.200,00 | 7.500,00 |
| 3 | Marja pe costurile variabile (M/CV) | lei | 2.500,00 | 1.200,00 | 1.000,00 | 4.700,00 |
| 4 | Cheltuieli fixe (ChF) | lei | - | - | - | 3.400,00 |
| 5 | Rezultatul (R) | lei | - | - | - | 1.300,00 |

**Tabelul nr. 28** : *Indicatori de analiză*

Din punct de vedere al marjelor pe costurile variabile, toate produsele contribuie la acoperirea cheltuielilor fixe.

Mai departe, se determină şi alţi indicatori de gestiune.

1. Punctul de echilibru, sub forma "cifrei de afaceri critice":

$$Pe = \frac{ChF}{M/CV} \cdot CA = \frac{3.400,00}{4.700,00} \cdot 12.200,00 = 8.825,53 \text{ lei};$$

rezultatul reprezentând cifra de afaceri la nivelul punctului de echilibru.

2. Factorul de acoperire:

a) $$Fa = \frac{M/CV}{CA} \cdot 100 = \frac{4.700,00}{12.200,00} \cdot 100 = 38,52\ \%;$$

sau

$$b)\quad Fa = \frac{ChF}{CAE}\cdot 100 = \frac{3.400,00}{8.825,53}\cdot 100 = 38,52\%.$$

Rezultă că 38,53% din volumul vânzărilor sunt necesare pentru acoperirea cheltuieli fixe.

3. Coeficientul de siguranţă dinamic: sau

$$b)\quad IS = \frac{P}{M/CV}\cdot 100 = \frac{1.300,00}{4.700,00}\cdot 100 = 27,66\% .$$

4. Intervalul de siguranţă :

ISD = CA – CAE = 12.200,00 – 8.825,53 = 3.374,47 lei.

Vânzările pot scădea cu 27,66 %, respectiv cu 3.374,47 lei, pentru ca întreprinderea să atingă punctul de echilibru şi să nu intre în zona pierderilor.

5. Levierul operaţional:

$$a)\quad Lo = \frac{CA}{CA - CAE} = \frac{12.200,00}{12.200,00 - 8.825,53} = 3,62;$$

sau

$$b)\quad Lo = \frac{M/CV}{R} = \frac{4.700,00}{1.300,00} = 3,62$$

Pentru o creştere a cifrei de afaceri cu 1%, se obţine o creştere a rezultatului cu 3,62 %.

### *III.4.2.2. Metoda costurilor directe*

Metoda costurilor directe se aplică, mai ales, la unităţile în care sunt predominante costurile directe în ansamblul costurilor totale. Este cazul întreprinderilor de transport, dar şi al întreprinderilor producătoare de produse şi prestatoare de lucrări şi servicii.

Denumirea de metoda costurilor directe provine de la faptul că ea reţine, pentru calculul costului unitar, numai cheltuielile directe, indiferent dacă acestea sunt variabile sau fixe. De aceea, se impune împărţirea

cheltuielilor de producţie, după modul de identificare a lor în momentul efectuării, în cheltuieli directe şi cheltuieli indirecte.

Calculul costului unitar are loc prin raportarea costurilor directe aferente producţiei finite la cantitatea de produse finite obţinută. În prealabil, din totalul cheltuielilor directe calculate pe produse s-au dedus cheltuielile directe aferente producţiei nefinite.

Cheltuielile indirecte nu se includ în costul produselor, ci se deduc, în mod global, din rezultatul economico-financiar brut.

Pentru aceasta, se impune calcularea marjei pe costurile directe, unitare şi globală:

$$M/CD=CA_i-Chd_i\ ;$$

$$M/CD=\sum_{i=1}^{n} M/CD_i\ ;$$

Rezultatul global se determină ca diferenţă între marja pe costurile directe globală şi cheltuielile indirecte totale:

$$R=M/CD\text{-}Chind\ .$$

În acest fel, se elirmină convenţionalismul şi subiectivismul din repartizarea cheltuielilor indirecte, iar metoda nu urmăreşte, cu prioritate, calcularea costului unitar, ci calculul şi analiza rentabilităţii la nivelul întreprinderii.

Utilitatea acestei metode se justifică acolo unde se urmăresc calcule operative ale costului pe produs şi unde agentul economic caută să-şi modifice gama sortimentală a produselor, fără a modifica structura sa de bază, din considerente concurenţiale.

În acelaşi timp, metoda costurilor directe permite - prin intermediul costului direct unitar şi al marjei pe cost direct – măsurarea aportului fiecărui produs la acoperirea cheltuielilor indirecte.

Aplicarea cu succes a acestei metode impune o evaluarea corectă a producţiei netermiante şi a stocurilor de produse ale perioadei.

Pentru o analiză de gestiune completă se pot determina şi indicatorii utilizaţi la metoda direct-costing.

Aplicarea metodei costurilor directe presupune parcurgerea următoarelor etape [132]:

1. Colectarea separată a cheltuielilor directe pe fiecare produs fabricat;
2. Colectarea, globală, a cheltuielilor indirecte;
3. Determinarea cheltuielilor directe aferente producţiei finite, prin deducerea cheltuielilor directe aferente producţiei neterminate din totalul cheltuielilor directe, pe fiecare produs în parte;
4. Calculul costurilor directe unitare, prin raportarea cheltuielilor directe aferente producţiei finite la cantitatea de produse finite obţinută;
5. Calculul marjelor pe costuri directe – unitare şi globală;
6. Determinarea rezultatului global.

***Aplicaţia 16***

O întreprindere produce şi comercializează patru produse (A, B,C,D), pentru care, pentru perioada de gestiune încheiată, se cunosc următoarele date cu privire la producţie, costuri şi preţuri (tabelul nr. 19):

| Nr crt | Indicatori \ Produse | U/M | A | B | C | D | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Producţia vândută (Q) | U/M | 7.000 | 10.000 | 8.000 | 12.000 | X |
| 2 | Preţul de vânzare unitar (pvu) | lei | 1,00 | 0,80 | 1,25 | 1,50 | X |
| 3 | Costul complet al producţiei vândute (Cc) | lei | 5.000,00 | 6.000,00 | 9.000,00 | 15.000,00 | 35.000,00 |
| 4 | Cheltuieli directe (Chd) | lei | 4.200,00 | 5.300,00 | 8.000,00 | 14.000,00 | 31.500,00 |
| 5 | Cheltuieli indirecte (Chind) | lei | - | - | - | - | 3.500,00 |

**Tabelul nr. 29** *Situaţia producţiei vândute*

[132] **BUDUGAN, D.** – *Contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002, p. 399-400.

Rezultatele analitice şi cel global se prezintă în tabelul nr. 30:

$$R_i=CA_i - CC_i\ ,\ i=\overline{1,4}\ ;$$

$$CA_i=Q_i \times pvu_i\ .$$

| Nr. crt | Produse / Indicatori | U/M | A | B | C | D | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Cifra de afaceri (CA) | lei | 7.000,00 | 8.000,00 | 10.000,00 | 18.000,00 | 43.000,00 |
| 2 | Costul complet (CC) | lei | 5.000,00 | 6.000,00 | 9.000,00 | 15.000,00 | 35.000,00 |
| 3 | Rezultatul analitic (R) | lei | 2.000,00 | 2.000,00 | 1.000,00 | 3.000,00 | 8.000,00 |

**Tabelul nr. 30**: *Rezultatele analitice*

Determinarea marjelor pe costurile directe:

$$M/CD=CA_i-Chd_i\ ,\ i=\overline{1,4}\ .$$

$$M/CD = \sum_{i=1}^{n} M/CD_i\ ;$$

$$R=M/CD-Chind\ .$$

Rezultatele calculelor sunt prezentate în tabelul nr. 31:

| Nr crt | Produse / Indicatori | U/M | A | B | C | D | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Cifra de afaceri (CA) | lei | 7.000,00 | 8.000,00 | 10.000,00 | 18.000,00 | 43.000,00 |
| 2 | Cheltuieli directe (Chd) | lei | 4.200,00 | 5.300,00 | 8.000,00 | 14.000,00 | 31.500,00 |
| 3 | Marja pe costurile directe (M/CD) | lei | 2.800,00 | 2.700,00 | 2.000,00 | 4.000,00 | 11.500,00 |
| 4 | Cheltuielile indirecte (Chind) | lei | - | - | - | - | 3.500,00 |
| 5 | Rezultatul (R) | lei | - | - | - | - | 8.000,00 |

**Tabelul nr. 31**: *Indicatori de analiză*

Din analiza datelor prezentate în tabelele nr. 20 şi 21, rezultă că toate produsele sunt rentabile, toate contribuie la acoperirea cheltuielilor indirecte, dar diferă gradul lor de participare la formarea rezultatului global.

Determinarea indicatorilor de gestiune:

1. Costul unitar (Cu) se determină ca raport între cheltuielile directe (Chd) şi volumul producţiei (Q):

$$Cu_i = \frac{Chdi}{Q_i}, \quad i = \overline{1,4}.$$

Din calcule rezultă:

$Cu_1$=0,60 lei; $Cu_2$=0,53 lei; $Cu_3$=1,00 lei; $Cu_4$=1,17 lei .

Din compararea costurilor unitare cu preţurile de vânzare se observă care din produse este mai rentabil.

2. Punctul de echilibru (Pe):

$$Pe = \frac{Chind}{M/CD} \cdot CA = \frac{3.500,00}{11.500,00} \cdot 43.000,00 = 13.086,96 \text{ lei}.$$

3. Factorul de acoperire (Fa) :

$$Fa = \frac{M/CD}{CA} \cdot 100 = \frac{11.500,00}{43.000,00} \cdot 100 = 26,74\%.$$

Rezultă că 26,74% din volumul vânzărilor sunt necesare pentru acoperirea cheltuielilor indirecte.

4. Coeficientul de siguranţă dinamic (IS):

a) $IS = \frac{CA - CAE}{CA} \cdot 100 = \frac{43.000,00 - 13.086,96}{43.000,00} = \frac{29.913,04}{43.000,00} \cdot 100 = 69,57\%$;

b) $IS = \frac{P}{M/CD} \cdot 100 = \frac{8.000,00}{11.500,00} \cdot 100 = 69,57\%$.

5. Coeficientul de siguranţă (ISD):

ISD=CA-CAE=43.000,00−13.086,96=29.913,04 lei.

Vânzările pot scădea cu 69%, respectiv cu 29.913,04 lei, pentru ca întreprinderea să atingă punctul de echilibru şi să nu intre în zona pierderilor.

6. Levierul operaţional:

$$\text{a) } Lo = \frac{CA}{CA - CAE} = \frac{43.000,00}{43.000,00 - 13.086,96} = 1,437$$

sau

$$\text{b) } Lo = \frac{M/CD}{R} = \frac{11.500,00}{8.000,00} = 1,437.$$

Pentru o creştere a cifrei de afaceri cu 1% se obţine o creştere a rezultatului cu 1,437%.

# CAPITOLUL IV

# IMPLEMENTAREA SISTEMELOR DE MANAGEMENT ŞI DE PRODUCŢIE CA METODE MODERNE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR

## *IV.1. Rolul Benchmarking-ului în realizarea managementului de performanţă al întreprinderii*

### *IV.1.1.Cuantificarea calităţii şi a performanţei informaţiei contabile*

Majoritatea proceselor decizionale ale întreprinderii se bazează pe informaţia contabilă. De calitatea informaţiei contabile depinde calitatea actului decizional. În consecinţă, măsurarea calităţii informaţiei contabile a devenit o problemă de strictă actualitate. Calitatea informaţiei contabile reprezintă acea însuşire de a-i atribui informaţiei valoare. O informaţie are valoare atunci când ea are utilitate economică pentru toate categoriile de utilizatori.

Definirea calităţilor generice ale informaţiei contabile trebuie să acopere toate nevoile tuturor categoriilor de utilizatori, interni şi externi întreprinderii.

Conceptul de utilizator al informaţiei contabile desemnează orice persoană fizică sau juridică ce se poate prevala de definirea unei legături de interes direct sau indirect cu informaţia contabilă produsă, pusă la dispoziţie şi publicată de întreprindere. Se presupune că această persoană dispune de o cunoaştere suficientă a limbajului şi protocoalelor de comunicare care constituie convenţii şi reguli contabile în sens larg, asigurând astfel înţelegerea corectă a informaţiilor contabile pe care le exploatează.

Pentru a sublinia caracteristicile de calitate generică ale informaţiei contabile se au în vedere două demersuri:

- *deducerea*, din inventarul diverselor suporturi şi forme ale informaţiilor contabile, a caracteristicilor comune, reprezentative, a aşteptărilor diferitelor categorii de utilizatori;
- *inducerea*, pornind de la o concepţie generică a utilizatorului informaţiei contabile, a variantelor caracteristice ale încrederii pe care orice utilizator o atribuie aşa-numitului " label contabil" (marcă / etichetă contabilă) care este conferit unei informaţii.

Măsurarea calităţii informaţiei contabile constă în cuantificarea nivelului curent al performanţei acesteia, în conformitate cu standardele în materie. Reglementările privind calitatea informaţiei contabile cuprind nu doar normele externe, ci şi specificaţiile interne aplicabile întreprinderii emiţătoare de informaţii contabile.

Normele externe sunt convenţii contabile admise. Ele, împreună cu reglementările (specificaţiile) interne, constituie un limbaj de comunicare bazat pe înţelegerea între emiţătorul şi receptorul informaţiei contabile, fapt ce unifică întreprinderile şi comportamentele faţă de aceeaşi realitate economică.

Cadrul conceptual al contabilităţii este orientat spre informaţia contabilă care trebuie să ofere o imagine fidelă a realităţii economice prin aplicarea corectă a convenţiilor contabile.[133]

Caracteristicile calitative ale informaţiei contabile sunt date de atributele calităţii.

Ordinul experţilor francezi propune un sistem de evaluare compus din nouă atribute ale calităţii informaţiei contabile, ce au în vedere aşteptările utilizatorilor.[134]

***Pertinenţa*** constituie capacitatea de a satisface cerinţele obiective de informare curentă şi de perspectivă (valoarea de confirmare şi valoarea de previziune);

***Fiabilitatea*** se referă la nivelul de alterare prin apariţia de erori, omisiuni sau manipulări neautorizate (exhaustivitatea, integritatea datelor);

---

[133] **COLASSE, B.,** avec la colaboration de Cedric Lesage, *Introduction a la comptabilité*, Paris:2010, Edition Economica, p.73.

[134] **TABĂRĂ, N., Briciu, S.,** (coord), *-Actualităţi şi perspective în contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: 2012, Editura TipoMoldova, p.209.

***Durata/Disponibilitatea*** reprezintă perioada de disponibilitate implicită sau explicită a informaţiei pentru a fi utilă luării deciziilor sau modificării comportamentului;

***Claritatea*** semnifică prezentarea sau conţinutul care permite obţinerea unei înţelegeri directe, fără riscul de rea interpretare a faptelor sau a realităţii descrise;

***Flexibilitatea*** constituie capacitatea de adaptare pentru a răspunde noilor nevoi explicite sau potenţiale;

***Verificabilitatea/Proba*** exprimă concordanţa între elementele unei situaţii financiare sau ale unui document contabil şi operaţiunile sau faptele reale aferente;

***Conformitatea cu reglementările*** exprimă respectarea convenţiilor şi regulilor contabile generale de către specificările complementare interne întreprinderii;

***Neutralitatea*** are în vedere absenţa elementelor de apreciere introduse prin influenţa unui rezultat căutat dinainte în exprimarea situaţiei financiare, a faptelor economice sau a activităţii întreprinderii;

***Comparabilitatea*** înseamnă măsurarea şi prezentarea identică în decursul exerciţiilor consecutive a stării şi activităţii unor întreprinderi ce prezintă caracteristici economice asemnătoare.

Conform reglementărilor contabile naţionale româneşti[135], caracteristicile calitative ale informaţiei contabile conţinute în situaţiile (rapoartele) financiare sunt:

***Relevanţa*** (capacitatea de a ajuta utilizatorii de informaţii în luarea deciziilor);

***Pragul de semnificaţie*** (acel aspect al relevanţei, specific unei entităţi, bazat pe natura sau mărimea, sau pe ambele, ale elementelor la care se referă informaţiile raportate de entitate);

***Reprezentarea exactă*** (descrierea fenomenelor trebuie să fie exactă, completă, neutră şi fără erori);

***Neutralitatea*** (aspect al reprezentării exacte prin care informaţia trebuie să fie nepărtinitoare şi lipsită de influenţe în selectare şi prezentare);

***Credibilitatea*** (prezentarea fără erori a informaţiei);

---

[135] **O.M.F.P.** nr. 1802/ 29.12.2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate*, publicat în M.Of. al României, nr.963/30.12.2014, Partea I, Secţiunea 2.3., pct.30-45.

***Integralitatea*** (prezentarea fără omisiuni a informaţiei);

***Prudenţa*** (conceperea, prezentarea şi publicarea informaţiei cu precauţie, adică evitarea supraevaluării activelor şi veniturilor şi a subevaluării datoriilor şi cheltuielilor);

***Verificabilitatea*** (concordanţa între elementele unui raport financiar şi faptele reale aferente);

***Oportunitatea*** (luarea deciziilor, pe baza informaţiilor disponibile, în timp util);

***Inteligibilitatea*** (clasificarea, caracterizarea şi prezentarea în mod clar şi concis a informaţiilor către utilizatorii diverşi);

***Comparabilitatea*** (punerea faţă în faţă a informaţiilor contabile din rapoartele entităţii cu informaţiile similare despre alte entităţi sau cu informaţiile similare ale aceleiaşi entităţi dar aferente altei perioade);

***Consecvenţa*** (utilizarea aceloraşi metode, pentru aceleaşi elemente, fie de la o perioadă la alta în cadrul unei entităţi raportoare, fie într-o singură perioadă pentru entităţi diferite, în realizarea comparabilităţii).

## *IV.1.2. Utilizarea benchmarking-ului în ameliorarea performanţei globale a întreprinderii*

Compararea unei activităţi, inclusiv a celei contabile, cu parametrii ideali poartă numele de ***benchmarking.*** Într-un astfel de context, contabilitatea de gestiune cercetează factorii cheie de succes, ceea ce o corelează cu strategia[136].

Noţiunea de *benchmarking* constituie un proces continuu de ameliorare a performanţelor organizaţiilor în scopul de a obţine o superioritate faţă de concurenţă. Competitorii caută mereu să-şi dobândească şi să-şi consolideze superioritatea pe piaţa specifică activităţilor lor, superioritate care poate fi pusă în discuţie în orice moment. Deci, comparaţia se realizează şi între întreprinderi.

Benchmarking-ul este tehnica utilizată pentru identificarea acelei practici care poate determina o performanţă superioară.

---

[136] **BOUQUIN, H.,** - *Le contrôle de gestion*, 4e edition, Paris:1998, PUF, p.235.

Cea mai cunoscută definiţie pentru acest concept a fost dată de David T. Kearns – preşedinte în cadrul Companiei Xerox:

*„benchmarking-ul este procesul continuu de apreciere a produselor şi serviciilor în comparaţie cu cele ale celor mai puternici competitori sau cu cele care sunt deja leaderi de piaţă"*[137].

Benchmarking-ul este adesea văzut ca un instrument care măsoară şi compară performanţa şi constituie un proces continuu de ameliorare a performanţelor organizaţiilor în scopul de a obţine o superioritate faţă de concurenţă.

Dincolo de comparaţiile globale, benchmarking-ul sau evaluările pe activitate caută să situeze performanţa întreprinderii în astfel de activitate şi mai ales în privinţa costului cât mai avantajos posibil. Costul, ca produs al contabilităţii de gestiune, este cea mai sintetică, cuprinzătoare şi importantă informaţie privind calitatea globală a activităţii şi evaluarea performanţelor întreprinderii. Informaţiile contabilităţii de gestiune ajută nu doar la elaborarea deciziilor, ci şi la evaluarea performanţelor, performanţa fiind cel mai bun rezultat obţinut într-un domeniu.

Este lesne de înţeles că orice întreprindere este interesată de atingerea performanţei la fiecare tip de activitate şi pe fiecare funcţie a întreprinderii, dar şi a performanţei globale.

Performanţa globală a întreprinderii este o sumă a tuturor performanţelor pe care întreprinderea le obţine (performanţa inovaţională, performanţa capitalului uman, performanţa operaţională, performanţa financiară, performanţa comercială şi performanţa managerială), cu menţiunea că suma totală a acestora este mai mare decât simpla sumă aritmetică a lor, datorită efectelor sinergice pe care gestiunea intercorelată a performanţelor o induce.

Performanţa managerială este cea capabilă să creeze aceste efecte sinergice, contribuind la obţinerea unei performanţe globale sustenabile.

Benchmarking-ul înseamnă *tratament de referinţă* şi se integrează procesului de cercetare a calităţii.

Prin capacitatea sa de a iniţia şi direcţiona schimbarea, *tratamentul de referinţă* aduce o importantă contribuţie la îmbunătăţirea continuă a activităţii şi la un management de performanţă, aspect realizabil, în

---

[137] **SMITH, J.,** - *Handbook of Management Accounting*, Sixth Edition, Elsevier Marea Britanie, 2007, p.897.

principal, prin capacitatea sa de a identifica obiective de performanţă şi de a urmări utilizarea celor mai bune practici din întreprinderi performante. Tratamentul de referinţă nu se limitează doar la identificarea "celor mai bune practici", ci constă, de asemenea, şi în analiza şi aprofundarea propriilor practici, celor ale concurenţei, precum şi aplicarea lor în cadrul întreprinderii. El are drept scop final sprijinirea întreprinderii în identificarea punctelor slabe, corectarea acestora şi focalizarea managementului acolo unde acest imperativ este indicat.

Această metodă se bazează pe un proces continuu şi sistematic care are în vedere relaţiile dintre profesionişti,[138] presupunând parcurgerea următoarelor etape:

- ***Identificarea activităţilor şi proceselor de tratat***. Este vorba despre nominalizarea şi ierarhizarea activităţilor şi proceselor foarte importante pentru realizarea factorilor cheie de succes, care şi ei trebuie ierarhizaţi. In acest proces se poate recurge la tehnici cantitative de afectare a ponderii relative în procesele şi factorii cheie, sau prin demersuri mai calitative.

- ***Organizarea echipelor de aplicare***. Aici poate fi vorba despre actorii procesului de etalonare, dar şi despre echipe transversale (mixte). Au fost puse la punct metode multicriteriale de selecţie a participanţilor. Aceste metode vizează evaluarea fiecăruia în raport cu diferitele criterii (competenţă, interes, credibilitate etc.) reţinute pentru formarea echipei.

- ***Analiza în detaliu a propriului mod de funcţionare în activităţile selecţionate***. De fapt, benchmarking-ul reprezintă un schimb de informaţii. Sunt disponibile tehnici formalizate asemănătoare celor care utilizează auditori pentru descrierea proceselor pe care le examinează. Se preconizaează folosirea principiilor generale ale Managementului Calităţii Totale (Total Quality Management – TQM): costuri, calitate, durata ciclului de viaţă. Sunt sugerate patru principii pentru selecţionarea criteriilor care măsoară performanţa unui proces. Ele trebuie să fie corelate cu o cerere internă sau externă de obiective şi factori cheie de succes, măsurabili în manieră normalizată şi uşor de colectat[139].

---

[138] **BOUQUIN, H.**, *Comptabilité de gestion*, 3e edition, Edition Economica, Paris: 2004, p.186.

[139] **SEAL, W., Garrison, R.H., Noreen, E.W.**, *Management Accounting*, McGraw-Hill Education, London, 2006, p.867-870.

• ***Identificarea celei mai bune, care va servi drept referinţă.*** Această etapă poate fi realizată de un grup de întreprinderi care se preocupă de benchmarking şi doresc să schimbe informaţii pentru a recurge la compensări (clearinghouse) existente. (Societatea Contabililor de Management din Canada a identificat patruzeci. Au fost elaborate şi norme etice.)

• ***Analiza informaţiilor şi determinarea cauzelor care explică performanţa celui mai bun***. Este vorba de studiul diferenţelor de performanţă în multiple domenii în care ea este măsurată (cost, durată, calitate).

• ***Aplicarea elementelor preconizate***. Regăsim aici ansamblul metodelor de gestiune a schimbării în întreprindere.

*Obiectivele tratamentului de referinţă* constau în[140]:

- propunerea de scopuri ambiţioase;
- accelerarea ritmului schimbării;
- depăşirea conceptului NIH-not invented hero ( nu s-a inventat aici);
- identificarea proceselor generatoare de avantaje semnificative;
- urmărirea continuă a satisfacţiei clienţilor şi a avantajului competitiv;
- cunoaşterea mai completă atât a punctelor tari, cât şi a celor slabe, printr-o mai bună autoevaluare;
- crearea unui climat de muncă echilibrat, bazat pe fapte concrete;
- utilizarea capacităţilor de producţie în vederea creşterii companiei;

Pe baza acestor obiective, benchmarking-ul este considerat creator de valoare.

Există trei niveluri de benchmarking:

✓ ***Nivelul strategic*** ce se concentrează pe domenii precum cota de piaţă, valoarea acţiunilor, structura organizaţională. Proiectele de la acest nivel vor avea drept comparabilă organizaţia văzută în întregimea sa.

---

[140] **TABĂRĂ, N., Briciu, S.,** (coord).- *Actualităţi şi perspective în contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi:Editura TipoMoldova, 2012, p. 303.

✓ ***Nivelul operaţional*** ce presupune compararea performanţei în domenii precum satisfacţia consumatorilor, sistemul de distribuţie, cheltuieli generale.

✓ ***Nivelul procesual*** în cadrul căruia are loc conectarea grupurilor de activităţi între care există o anumită legătură. În sine, un proces este un grup de activităţi care pot fi conectate şi între care există o anumită legătură. În mod curent, un proces vizează mai multe funcţii şi de aceea unele organizaţii şi-au creat o structură care să ia în considerare acest aspect.

***Tratamentele de referinţă*** pot fi:

➢ ***Tratament de referinţă*** *intern* realizat prin analiza practicilor din cadrul propriei organizaţii;

➢ ***Tratamentul de referinţă al proceselor*** ce constă într-o analiză a celor mai bune practici referitoare la procesele de bază pe care le realizează compania;

➢ ***Tratamentul de referință competitiv*** constă în analiza strategiilor proceselor şi practicilor intreprinderilor concurente sau ale celor cu acelaşi profil de activitate;

➢ ***Tratamentul de referință strategic*** ce permite adaptarea strategiei şi cuantificarea tendințelor viitoare ale întreprinderii şi a opțiunilor de piață referitoare la procese, tehnologie şi distribuție, printr-o analiză prospectivă. Implementarea unui program de benchmarking implică costuri importante şi mult timp. În plus, implică şi management şi suport de cea mai bună calitate.

Acest program poate fi divizat în cinci faze distincte[141]:

1. ***Planificarea***. Aici au loc identificarea şi stabilirea aspectelor pe care urmează să se pună accent în cadrul acestui program. În plus, planul de benchmarking trebuie să stabilească utilizatorii autorizați ai informației. În mod normal, echipa desemnată în acest sens este cea care stabileşte planul, defineşte indicatorii care vor fi luați în considerare şi metodele de colectare a informațiilor.
2. ***Obținerea datelor***. Această fază implică cercetare şi cooperare. Cercetarea este necesară în colectarea informațiilor generate de companii în acest scop. Ele sunt completate de reviste de

---

141 **MITCHELE, F., Salafatinos, C.,-** *Modern Management Accounting Developments*, Pearson Professional Limited, Great Britain, 1997,p.57-59.

specialitate, rapoarte ale companiilor, reclame, chestionare în rândul clienţilor, agenţilor de vânzări şi furnizorilor. Accesul la informaţiile furnizate necesită unele proceduri de protocol.

3. ***Analiza***. Informaţiile obţinute urmează să fie comparate cu indicatorii de performanţă internă a întreprinderii, în scopul determinării poziţiei actuale a acesteia. Pentru a se obţine comparaţii concrete şi relevante, trebuie realizată şi o ajustare a informaţiilor. Are loc stabilirea domeniilor care necesită îmbunătăţiri, se analizează cauzele care au generat rezultate scăzute şi se stabilesc măsuri de îmbunătăţire de rigoare.
4. ***Execuţia***. Echipa de benchmarking trebuie să obţină aprobarea din partea managerilor pentru acţiunile propuse în vederea îmbunătăţirii activităţii. Odată aprobate, aceste acţiuni sunt puse în practică şi apoi evaluate rezultatele. În cele mai multe cazuri, obiectivele trebuie reformulate în vederea adaptării condiţiilor schimbării.
5. ***Finalizarea***. Feedback-ul acestor acţiuni trebuie focalizat pe informarea managerilor cu privire la succesul acţiunilor şi cum acestea au contribuit la creşterea efectivă a întreprinderii. Indicatorii de performanţă trebuie urmăriţi în permanenţă, pentru a se realiza ajustări din mers, funcţie de evoluţia tehnologiei, succesele viitoare şi evenimentele externe.

## *IV.1.3. Perspectiva implementării benchmarking-ului în ameliorarea performanţei globale a întreprinderii româneşti*

Şi întreprinderile româneşti, în condiţiile actuale şi mai ales, de perspectivă acţionează şi activează în condiţii de concurenţă. În "lupta" lor de supravetuire naţională, europeană şi internaţională trebuie să atingă performanţa în domeniu. În acest scop trebuie să-şi implementeze *benchmarking-ul* în ameliorarea continuă a performanţelor globale.

Pentru reuşita unei asemenea operaţiuni, sunt necesare:

- Analiza şi cunoaşterea precisă a proceselor proprii din cadrul întreprinderii;

- Selecția corectă și competentă a partenerilor/colaboratorilor, respectarea unui cod al conduitei în afaceri, pentru a preveni o reducere de valoare.
- Compararea produselor, practicilor şi rezultatelor, atât în cadrul întreprinderii, cât şi în entitățile de nivel mondial, în țară şi în străinătate;
- Conducerea acțiunii astfel încât să fie depăşită limita de "cel mai bun".

În acest context este pus în evidență rolul controlului de gestiune care are menirea de a identifica procesele care vor fi supuse operațiunii de benchmarking. El îşi aduce contribuția la analiza tendințelor, la fixarea obiectivelor pe termen scurt, adevărata sa valoare fiind reprezentată de comunicarea rezultatelor şi capacitatea de a le face acceptate.

Misiunea clasică a controlului de gestiune constă în coordonarea procesului bugetar, urmărirea lunară a unor indicatori financiari proveniți din surse contabile, calculul costului de producție. Acum, rolul controlului de gestiune devine acela de a pune în aplicare strategia întreprinderii. Pentru aceasta el trebuie să fie polivalent.

Conceptul de *benchmarking* constituie un instrument care nu priveşte doar productivitatea întreprinderii, ci şi dezvoltarea acesteia. El implică un control al direcției generale în scopul de a evita lansarea unor acțiuni incoerente de către diversele funcțiuni ale întreprinderii. Informațiile contabile sunt relativ omogene în timp, fiind supuse unui set de norme relativ comune chiar la nivel internaţional. Deşi foarte dificilă, este posibilă determinarea unor procese contabile comparabile la diverse întreprinderi, ceea ce permite un schimb de competențe şi, în acest fel, câştiguri reciproce.

Demersul de benchmarking cuprinde mai multe etape:

a) Alegerea şi înțelegerea demersului;
b) Selecția domeniilor contabile candidate la benchmark;
c) Autoevaluarea domeniilor sau produselor;
d) Lansarea demersului de benchmark;
e) Căutarea informațiilor (este importantă căutarea celor mai bune practici).

Fiecare întreprindere prezintă, în final, propria sa abordare a demersului selecționat și un inventar al bunelor practici, iar grupul procedează la o ierarhizare a acestora în scopul de a le reține pe cele mai bune.

## *IV.2. Strategia Kaizen Costing (KC) şi îmbunătăţirea performanţei manageriale a întreprinderii.*

În ultimul sfert de secol caractertizat, între altele, şi printr-o accelerare a internaţionalizării activităţii economice, unde globalizarea tot mai accentuată a pieţelor, alături de rapidele schimbări tehnologice determină organizaţiile din toate domeniile de activitate să găsească soluţii noi, inedite de ameliorare continuă a propriilor performanţe în scopul de a obţine o superioritate faţă de concurenţă, managerii sunt în căutare de soluţii care să asigure propriilor organizaţii creşterea beneficiilor economice, îmbunătăţirea calităţii produselor, lucrărilor şi serviciilor, creşterea gradului de satisfacere a clienţilor, motivarea angajaţilor, cointeresarea investitorilor etc.

În multe sectoare de activitate, competiţia a evoluat la scară mondială, iar tehnologizarea industrială a producţiei, ritmul inovaţiilor aduse produselor, lucrărilor şi serviciilor au crescut considerabil. Acest fenomen a avut un impact pozitiv asupra consumatorilor, deoarece competiţia crescândă a generat, deopotivă, preţuri mai scăzute, calitate sporită şi mai multe opţiuni de selecţie.

Cu toate acestea, ultima perioadă este caracterizată de schimbări inevitabile pentru majoritatea afacerilor, precum şi pentru angajaţi. Mai mulţi manageri au ajuns la concluzia că modalităţile consacrate de desfăşurare a afacerilor nu mai funcţionează şi că trebuie implementate programe adecvate în modul de administrare a activităţilor organizaţiilor. Aceste noi programe sunt atât de importante încât anumiţi analişti le consideră ca pe o a doua revoluţie industrială.[142]

Atunci când sunt implementate în mod corespunzător, aceste programe pot ajuta la sporirea calităţii produselor, lucrărilor şi serviciilor,

---

[142] **SEAL, W., Garison, R., Noreen. E.** - *Management Accounting*, McGraw Companies, Marea Britanie, 2006, p.10-13.

reducerea costului, creşterea randamentului, eliminarea întârzierilor în timpul de răspuns către clienţi şi, în final, la creşterea profitului.

Această revoluție are efect şi asupra practicii contabilității de gestiune. Ar fi foarte dificil pentru o organizație să devină entitate de talie internațională dacă îşi proiectează, administrează şi controlează operațiunile şi ia decizii utilizând un sistem de contabilitate de gestiune de categoria a doua. Un sistem de contabilitate de gestiune excelent nu garantează succesul, însă unul slab poate impiedica eforturile salariaților organizației să genereze competitivitate.

Pentru un manager, condițiile de criză fac tot mai dificilă implementarea unui program, a unei strategii de succes sau adoptarea unei tehnici sau metode de calculație în măsură să furnizeze informații de tip ***cost*** capabile să sporească eficacitatea.

În prezent, mediul economic din țara noastră este total imprevizibil şi agresiv sub aspectul concurenței. În pofida acestui mediu economico-financiar turbulent, există preocupări pentru inițierea şi implementarea unor metode şi tehnici de management prin care să se asigure fundamentarea unui sistem operativ de urmărire a costurilor.

Astfel de preocupări ar trebui să fie tot mai evidente în toate sectoarele economiei, întrucât calitatea produselor şi costurile de asigurare a acestora pun la grele încercări entitățile economice.

O entitate economică, în competitivitate cu altele asemenea, trebuie să fie cea mai bună în categoria sa, ori mai bună decât competitorii săi la scară globală. Aceasta include principiile TQM (Total Quality Management) şi pe cele de "organizație care învață" în mod sinergic.

"*Calitatea* înseamnă satisfacerea continuă a cerințelor clienților, *calitatea totală* presupune stisfacerea continuă a cerințelor clienților în condițiile unor costuri minime, iar *managementul calității totale* asigură satisfacerea continuă a cerințelor clienților în condițiile unor costuri minime cu implicarea salariaților."[143]

Îmbunătățirea performanței entităților economice din țara noastră, alături de valorificarea optima a informației contabilității de gestiune, se poate realiza şi prin strategia ***KAIZEN COSTING*** *(KC)*.

---

[143] **TABĂRĂ, N., Briciu, S.(coord).-** *Actualități şi perspective în contabilitate şi control de gestiune*, Iaşi: Editura TipoMoldova, 2012, p.120.

***KAIZEN*** este un concept de management japonez al cărui fondator este Masaaki Imai şi care s-a dovedit a fi cheia succesului competitiv japonez.

Cuvântul *kaizen* provine din limba japoneză şi s-a format prin alăturarea a două cuvinte: *KAI=schimbare* şi *ZEN= pentru mai bine* şi semnifică *"îmbunătățire continuă"*. Această îmbunătățire continuă se concretizează în ameliorări graduale, lente şi fără întrerupere, de la o zi la alta, ale procesului de producție şi care se desfăşoară la costuri minime.

Spre deosebire de conceptual *Target Costing (TC)* care este utilizat de echipa de design înainte ca produsul să fie în fabricație, Kaizen Costing (KC) este utilizat de personalul din producție în timpul fabricării produsului.

Deci, atât Target Costing, cât şi Kaizen Costing urmăresc o țintă, diferă modul de stabilire a țintei respective: la *Target Costing* se porneşte de la considerațiile clienților, iar la *Kaizen Costing* se urmăreşte atingerea profitabilității obiectivelor impuse de manageri.

Dacă în managementul occidental se produc schimbări majore, totale, chiar la intervale mari de timp, cu un consum mare de resurse şi cu un nivel ridicat al costurilor, Kaizen Costing îşi propune abordări practice, ce implică costuri reduse care, pe termen lung, asigură un progres continuu.

Strategia *Kaizen Costing* este orientată pe îmbunătățirea fiecărui proces din fişa tehnologică a unui produs, pe principiul paşilor mărunți, scopul principal fiind eliminarea pierderilor şi minimizarea costurilor. Prin aplicarea strategiei paşilor mărunți, resursele necesare sunt nesemnificative şi, deci, costurile sunt minime, în timp ce strategiile bazate pe inovații implică investiții foarte mari, cu toate că rezultatele sunt relativ aceleaşi.

Kaizen pune în prim plan salariații entității care sunt motivaţi să participe conştient şi responsabil la realizarea obiectivelor entității.

Implementarea sistemului de management Kaizen Costing în entitătile economice din țara noastră ar putea aduce câştiguri imediate acestora prin: *eliminarea risipei şi a pierderilor, creşterea productivității muncii, reducerea costurilor de exploatare şi redimensionarea acestora, diminuarea suprafețelor utilizate, reducerea necesarului de echipamente şi creşterea gradului de folosire a celor rămase, creşterea motivației personalului.*

Ca metodă de calculaţie şi redimensionare a costurilor, Kaizen Costing nu are în atenţie produsul, ci procesul de fabricaţie, fapt ce o face mai mult decât o metodă de cost, şi anume un instrument de management global. Prin aplicarea acestui stil de management în domeniul contabilităţii manageriale, entităţile economice, cu resurse puţine, ar putea diminua considerabil impactul negativ al oricărei crize economice şi financiare.

Pentru a cunoaşte şi aplica sistemul de management Kaizen Costing, trebuie să înţelegem bazele acestui concept:

**5 S; Muda; Management vizual; Standardizare; PDCA/SDCA.**

**5 S** reprezintă cei 5 paşi ai bunei întreţineri: *seiri (sortare), seiton (ordonare), seiso (curăţenie), seiketsu (standardizare) şi shitsuke (susţinere)*.

***Seiri*** presupune sortarea articolelor (obiectelor) din *gemba (locul de muncă*) în "necesare" şi "inutile" şi eliminarea celor din urmă, aceasta ducând la creşterea abilităţii angajaţilor de a lucra eficient.

***Seiton*** presupune ca articolele (obiectele) necesare rămase după eliminarea celor inutile să fie ordonate şi aranjate ergonomic după fluxul impus de tehnologie, minimizând timpul de căutare şi efortul.

***Seiso*** se referă la curăţenia la locul de muncă , în totalitatea sa.

***Seiketsu*** constă în definirea standardelor (reguli, obiceiuri, proceduri standard) la care trebuie să se raporteze personalul în măsurarea şi menţinerea gradului de ordine şi curăţenie.

***Shitsuke*** înseamnă autodisciplină, adică disciplină şi respectarea celor 4 S anteriori.

Esenţa celor ***5 S*** este de a respecta ceea ce s-a convenit, iar "angajaţii trebuie să respecte regulile stabilite şi convenite în fiecare etapă şi când se ajunge la *shitsuke* au deja formată disciplina de a respecta regulile în munca lor zilnică"[144].

***Muda*** înseamnă pierdere, risipă şi, când se aplică în management, se referă la o gamă largă de activităţi care nu adaugă valoare.

Inginerul ***Taiichi Ohna (Toyota)*** indică următoarele categorii de *muda* din *gemba: muda de supraproducţie, muda de stoc, muda de defect,*

---

[144] **IMAI, Musaaki** - *Gemba Kaizen. O abordare practică , cu costuri reduse, a managementului*, Ediţia a IV-a, Traducere: Dorobanţu D., Bucureşti: Editura FinMedia, 2006.

*muda de mişcare, muda de proces, muda de aşteptare şi muda de transport.* Toate acestea trebuie eliminate.

***Managementul vizual*** înseamnă abilitatea de a înțelege starea unei zone de producție în 5 minute sau mai puțin, printr-o simplă observare, fără a utiliza computerul şi fără a vorbi cu cineva. Este vorba despre aplicarea la timp a unei acțiuni corective în situația apariției unei situații anormale sau a unei neregularități în proces.

Managementul vizual este o metodă practică de determinare a situației în care totul este sub control şi de trimitere a unui avertisment atunci când apare ceva anormal.

***Standardizare*** înseamnă că activitățile zilnice se derulează în conformitate cu anumite formule convenite, adică cu standardele. Este necesară nu numai menținerea standardelor, ci şi îmbunătățirea lor continuă.

Există două tipuri de standarde:

- standarde manageriale necesare conducerii angajaților în scopuri administrative;
- standarde operaționale care descriu modul în care angajații realizează QCD ( calitate, cost, timp de livrare).

**PDCA/SDCA:** În situația în care în *gemba* se produc defecte sau clienții nu sunt mulțumiți, managementul trebuie să identifice cauzele, să ia măsuri de remediere şi să schimbe procedura de lucru în vederea eliminării problemei. Acestea se realizează prin implementarea ciclului: standardizează- realizează-verifică-acționează (SDCA). Acum procesul este sub control. Următorul pas presupune modificarea stării de fapt şi îmbunătățirea standardelor. Pentru aceasta este nevoie de calculul: planifică-realizează-verifică-acționează (PDCA).

Prin urmare, SDCA standardizează şi stabilizează procesele curente (menținere), iar PDCA le ameliorează (îmbunătățire).

Menținerea şi ameliorarea sunt concepte inseparabile în managementul japonez. Ameliorarea este analizată prin termenii: ***kaizen*** **şi** ***inovație.***

Calitatea actului managerial constituie o condiție vitală pentru obținerea de avantaje competitive si pentru a rezista la mecanismele concurențiale.

Este foarte important ca managerul să cunoască modul de interpretare a informațiilor contabile, dar în același timp, și profesionistul contabil trebuie să stăpânească principiile managementului, pentru eficientizarea activității entității.

În prezent, entitățile economice din România trebuie să lupte nu doar pentru supraveţuire, ci pentru a prospera, iar acest fapt se realizează și prin aplicarea ***sistemului de management și de calculație și redimensionare a costului Kaizen Costing***, care asigură o îmbunătățire continuă.

## *IV.3. Sistemul de producţie organizat în "JUST-ÎN-TIME"(JIT) şi contabilitatea managerială*

Continua globalizare a pieţelor, pe fundalul crizei economice actuale şi în condiţiile resurselor limitate, determină organizaţiile economice la atitudini de schimbare rapidă a tehnologiilor de producţie şi la crearea de strategii concurenţiale capabile să le "salveze" în acerba luptă de concurenţă.

Tehnologiile avansate de producţie se referă la reorganizarea proceselor de producţie şi restructurarea principalelor activităţi, în urma cărora au de caştigat atât producătorii, cât şi consumatorii (clienţii).

Ideea de ***tehnologii avansate de producţie*** reprezintă o denumire generală care cuprinde tehnologii ecologice de producţie, metode de proiectare şi producţie asistată de computer, sisteme flexibile de producţie, controlul total al calităţii, elemente avansate de management al producţiei, incluzând sisteme de planificare a tuturor resurselor de producţie şi se referă la:

- metode (sisteme) de proiecte şi producţie asistată de computer;
  - CAD – Computer Aided Design (proiectarea asistată de computer);
  - CAM – Computer Aided Manufacturing (sisteme de fabricaţie computerizate);
- sisteme flexibile de producţie:

- FMS – Flexibile Manufacturing Systems (sisteme flexibile de fabricaţie);

➢ sisteme de control total al calităţii:

- TQC – Total Quality Control (controlul total al calităţii);

➢ sisteme de management al producţiei:

- MRP – Materials Requrement Planning (planificarea necesarului de material);
- JIT – Just in Time (sisteme de producţie în timp util).

În noile condiţii de producţie, sistemele tradiţionale de contabilitate managerială şi instrumentele de măsurare a performanţei devin necorespunzătoare. Pe măsură ce întreprinderile trec la tehnologiile avansate de producţie, se impune şi modificarea procedeelor şi tehnicilor contabile necesare monitorizării activităţii. Obiectivul principal al tehnologiilor avansate de producţie este de a "sprijini" întreprinderile în atingerea performanţelor scontate şi, prin aceasta, să devină competitive în lupta concurenţială.

*Sistemul operaţional JIT* constă în reducerea ciclurilor de produţie şi producerea de bunuri de o calitate înaltă exact la momentul în care este nevoie de ele. El urmăreşte să se producă sau cumpere bunul/serviciul cerut numai în cantitatea şi calitatea necesare, în timp util, pentru a fi disponibil în locul dorit, astfel:

➢ aprovizionarea cu materii şi materiale necesare debutului fabricării produselor;

➢ fabricarea de produse semifinite, în aşa fel încât sfârşitul fabricaţiei lor să corespundă datei efective de debut a fabricaţiei produsului finit;

➢ realizarea produselor finite astfel încât sfârşitul fabricaţiei să coincidă cu livrarea lor.

Deci, *sistemul JIT* este un sistem în care fabricaţia este generată de cerere, iar procesul de producţie este declanşat numai atunci când pentru un produs există o cerere din partea clienţilor, astfel încât produsul să nu fie stocat.

Clienţii devin tot mai puţin toleranţi faţă de calitatea necorespunzătoare şi de întârzierea livrărilor. Pentru a-şi satisface clienţii, managerii caută modalităţi eficiente, din punct de vedere al costurilor,

pentru îmbunătăţirea continuă a calităţii produselor lor şi reducerea timpului de livrare (costurilor de stocare).

Costurile calităţii se referă la costurile suportate pentru a preveni producţia de calitate scăzută sau costurile apărute ca rezultat al acestei producţii.

Costurile de stocare se referă la toate consumurile de resurse ocazionate de spaţiile de depozitare (construcţia şi funcţionarea lor), deteriorarea stocurilor, instrumentarul de control al stocurilor, personalul de gestionare a stocurilor etc.

Dincolo de reducerea stocurilor ( dacă este posibilă, chiar orientarea către un nivel zero al lor), obiectivul *JIT* este eliminarea totală a risipei din toate etapele procesului de producţie: aprovizionare – fabricaţie – livrare şi diminuarea orcărei activităţi care nu adaugă valoare unui produs (timpul de transport, depozitare, aşteptare în linie, inspectare). Prin acestea, sistemul JIT constituie o filosofie managerială şi a progresului.

Mediul operaţional *JIT* se compune din următoarelor elemente[145]:

- Eliminarea stocurilor;
- Crearea unui sistem de planificare şi programare a producţiei pull-through;
- Fracţionarea loturilor;
- Reglarea rapidă şi necostisitoare a utilajelor;
- Crearea unor celule de lucru flexibile;
- Formarea unei forţe de muncă policalificată;
- Menţinerea unor nivele ridicate ale calităţii produselor.

1. ***Eliminarea stocurilor*** are impact asupra costurilor prin :

- eliminarea spaţiului necesar pentru depozitarea stocurilor de orice fel;
- reducerea volumului bunurilor deteriorate în timpul depozitării;
- reducerea instrumentelor de control al stocurilor;
- reducerea evidenţei tehnico-operative şi contabile a stocurilor;
- reducerea de personal de gestionare a stocurilor;
- reducerea volumului produselor în curs de fabricaţie

---

145 **SANDRAS, W.S.-** *Just In Time: Marking it Hoppen*: Unieashing the Power of Continuous Improvement, Ed. Hardcover, 1995.

Realizarea unei astfel de orientări presupune ca nivelul stocurilor de materii prime să se apropie de valoarea zero, caz în care trebuie îndeplinite următoarele condiţii:

- selectarea furnizorilor dispuşi şi capabili să furnizeze materiile prime exact la timp;
- selectarea şi păstrarea furnizorilor a căror poziţie geografică se situeaza cel mai aproape de întreprinderea ce implementează sistemul JIT;
- păstrarea relaţiilor cu furnizorii care garantează furnizarea de materii prime de cea mai înaltă calitate.

Ţinta "zero-stocuri" nu trebuie neapărat atinsă întrucât pot apărea incertitudini (greve ale transportatorilor, de exemplu).

2. ***Crearea unui sistem de planificare şi programare a producţiei pull-through***( determinantă) presupune ca:
   - producţia să fie programată în funcţie de comenzile clienţilor;
   - comenzile clienţilor determină achiziţionarea materiilor prime;
   - achiziţionarea materiilor prime se face pe măsura necesităţi.

Deci, producţia are loc în funcţie de cererea manifestată de către piaţă şi nu altfel. O producţie mai mare duce la o risipă de resurse şi la formarea de stocuri, iar o producţie mai mică, la cereri nesatisfăcute.

3. ***Fracţionarea loturilor*** presupune ca, atât achiziţionarea de materii prime, cât şi fabricarea şi livrarea produselor să se facă, în funcţie de necesităţi, în loturi de mărimi mici. Aceasta asigură:
   - menţinerea nivelului redus al stocurilor;
   - scopul producţiei nu este stocarea.

4. ***Reglarea rapidă şi necostisitoare a utilajelor***, prin crearea unui sistem de supraveghere a acestora şi de întreţinere preventivă pentru a evita dereglările intempestive (neaşteptate, nedorite).

5. ***Crearea unor celule de lucru flexibile*** presupune:
   - gruparea şi aranjarea utilajelor încât acestea să formeze o linie autonomă de producţie, o celulă de lucru flexibilă, capabilă să realizeze toate operaţiunile necesare, în mod continuu şi eficient;
   - realizarea prelucrării produselor de dimensiuni şi forme similare (familie de produse);
   - familiile de produse necesită un număr de reglări ale utilajelor la trecerea de la o comandă la alta;

➢ cu cât este mai flexibilă o celulă de lucru, cu atât timpul total de producţie este mai mic.

Timpul total de producţie = Timpul folosit pentru activităţile care adaugă valoare+Timpul folosit pentru activităţile care nu adaugă valoare.

**6.** ***Formarea unei forţe de muncă policalificată***, capabilă să conducă, în fiecare individualitate, celula de lucru (o persoană poate exploata simultan câteva tipuri de utilaje diferite, poate avea atribuţii privind reglarea, reutilarea şi chiar reparaţiile curente ale utilajelor).

**7.** ***Menţinerea unor nivele ridicate ale produselor*** se asigură prin:

- ➢ materii prime de calitate;
- ➢ verificări pe tot parcursul procesului de producţie;
- ➢ încorporarea operaţiunilor de inspectare în activitatea continuă de producţie;
- ➢ verificarea, de către operatorii de utilaje, a calităţii produselor pe măsură ce acestea parcurg procesul de producţie;
- ➢ detectarea nu doar a eventualelor defecţiuni, ci şi cauzele acestora.

***Utilizarea principiilor JIT*** prezintă atât avantaje, cât şi inconveniente.

***Avantaje***:

- investiţii reduse în stocuri;
- reducerea costurilor cu gestiunea stocurilor (inclusiv cu activitatea de evidenţă);
- reducerea costurilor totale de producţie prin eliminarea sau diminuarea activităţilor care nu adaugă valoare;
- realizarea de economii de spaţiu de depozitare prin reducerea stocurilor;
- reducerea termenelor de livrare către clienţi;
- satisfacţie superioară oferită clientelei prin calitate superioară a produselor;
- capacitatea de a răspunde rapid la schimbările pieţei;
- reducerea riscului ca stocurile să devină depăşite.

***Inconveniente:***

- lăsarea unor resurse neutilizate, producţia fiind cerută de piaţă;
- orice incident, defecţiune, grevă, noncalitate generează implicaţii asupra procesului de producţie, în întregul său.

***Parte integrantă a JIT-ului este şi metoda KANBAN.***

***Sistemul Kanban*** este conceput pentru a produce la cerere. Aceasta înseamnă că un proces de producţie din amonte nu trebuie să producă decât ceea ce i-a fost cerut de un proces de producţie din aval care, la rândul său, nu trebuie să producă decât ceea ce i-a fost cerut de către un proces de producţie din avalul său şi aşa mai departe.

***Kanban-ul*** este un sistem de monitorizare şi informare care controlează producţia. Este "inima" sistemului JIT. Spre JIT trebuie să evolueze întreprinderile care vor să devină şi să rămână competitive. Este şi cazul întreprinderilor din România şi anume al celor a căror producţie se bazează pe - sau se pretează la tehnologii avansate.

Astăzi, unele întreprinderi româneşti produc în virtutea inerţiei, trezindu-se, după câţiva ani, în stare de faliment. Cei ce optează pentru producţia performantă şi competitivă au o singura variantă: tehnologii avansate de producţie şi tehnici de contabilitate managerială corespunzătoare.

Deşi presupune investiţii consistente, implementarea sistemului JIT în producţie este posibilă în toate sectoarele economiei unde producţia este automatizată şi se realizează pe bază de comenzi.

În condiţiile globalizării, unde complexitatea vieţii economice creşte, creşte şi rolul informaţiei în luarea deciziei. În economia oricărei ţări sunt evidente fie succesele strălucitoare ale unor firme, fie rezultatele dezastruase ale altora. Dacă în primul caz lucrurile sunt clare, în cel de-al doilea, nu, în sensul că mereu se caută explicaţii şi se oferă interminabile justificări. În fapt, în ambele situaţii există o singură cauză: *managementul*.

Acolo unde există mediul concurenţial, actul decizional depinde de numeroase informaţii ce trebuie concepute, transmise, receptate, interpretate, aplicate şi riguros controlate.

În fundamentarea şi luarea deciziilor, un rol deosebit îi revine contabilităţii manageriale, întrucât informaţia din contabilitatea managerială este destinată managerilor.

Rolul contabilităţii manageriale este de a servi ca instrument în luarea deciziilor de către managerii întreprinderii, de a evidenţia, calcula şi reda anumite aspecte ale utilizării resurselor şi ale producerii de rezultate, pe structuri sau compartimente de producţie şi funcţionale.

Barometrul ce dă informaţii privind condiţiile în care se desfăşoară o anumită activitate, ceea ce permite conducerii urmărirea, analiza şi direcţionarea proceselor spre o raţională folosire a resurselor este nivelul costurilor. Dar, orice manager de întreprindere, prin natura funcţiei sale, trebuie să ştie, cât mai exact posibil, nu doar numai costurile de producţie, ci şi preţurile de revenire ale produselor şi rentabilitatea acestora.

Din perspectiva rentabilităţii unui produs, a exprimării unui raport de proporţionalitate dintre cost şi preţ, se impune alegerea metodei optime de calculaţie a costurilor, iar dacă aceasta are mai multe variante, alegerea chiar a variantei mai realiste şi implicit, mai recomandată de conjunctura economică şi socială care, adesea, face "jocul" preţurilor.

Pentru aceasta, este importantă cunoaşterea elementelor conceptuale specifice fiecărei metode de calculaţie a costurilor, a raportului *structură de producţie–structură organizatorică–structură de conducere*, a raportului dintre *tip de producţie–structură de producţie–metodă de calculaţie a costurilor*, dublată de o bună cunoaştere a mediului economic. Numai astfel putem vorbi despre o contabilitate managerială creativă – ca izvor de soluţii ştiinţifico-practice la problematica managementului modern.

# BIBLIOGRAFIE


1. **ABRAHAM, Frois, G.** — ***Economia politică***, Bucureşti, Editura Economică, 1994.
2. **AGACHE, I., Scorţescu, G.** — ***Studiul şi calculaţia costurilor în unităţile agricole***, Bucureşti: Editura Ceres,1987.
3. **AGACHE , I.,** — ***Contabilitatea unităţilor agricole***, curs litografiat, Iaşi: Universitatea "A.I.Cuza", 1981.
4. **AIRINEI, D.** — ***Depozite de date***, Iaşi: Editura Polirom, 2002.
5. **ALAZARD,C., Sépari, S.** — ***Contrôle de géstion***, 4e edition, Paris: Dunod, 1998.
6. **ALBU, N., ALBU, C.,** — ***Instrumente de management al performanţei,*** vol.I, Bucureşti: Editura Economică.2003.
7. **BALTEŞ, N.,Ciuhureanu,A.T.** — ***Bazele contabilităţii – fundamente,teoretice şi practice,*** Sibiu: Editura universităţii" Lucian Blaga" Sibiu, 2010.
8. **BALTEŞ, N. Ciuhureanu,A.T** — ***Contabilitate financiară,*** Sibiu: Editura Universităţii" Lucian Blaga" Sibiu, 2007.
9. **BARANGER, P., Mouton, P.** — ***Comptabilité de géstion***, Paris:[s.n], 1997.
10. **BERNAL, J.D.** — ***Ştiinţa în istoria societăţii***, Bucureşti: Editura Politică, 1964.
11. **BERNARD, Y., Colli, I.C.** — ***Vocabular economic şi financiar***, Bucureşti:EdituraHumanitas,1994.
12. **BOUQUIN, H.** — ***Contabilitate de gestiune***, ediţia a 2-a, traducere de Tabără, N., Iaşi: Editura TipoMoldova, 2004.
13. **BOUQUIN, H.** — ***Le contrôle de géstion***, 4e édition, Paris: PUF,1998.
14. **BOUSSARD, D.** — ***Les mécanismes comptables de l'entreprise***, Paris: Edition Montchrestien, 1990.
15. **BURLAUD, A., Simon, C.J.** — ***Comptabilité de géstion***, Paris: [s.n],1993.
16. **BURLAUD, A., Simon, C.J.** — ***Comptabilité de géstion – Coûts – Contrôle***, Paris: Vuibert, 2000.
17. **BOURKE, P.F.** — ***"What does it cost?"***, The Australian Accountant, aprilie 1969.
18. **BUDUGAN, D.** — ***Contabilitatea de gestiune***, Focşani: Editura Pro Juventutes, 1998.
19. **BUDUGAN, D., Berheci, I.** — ***Modele de gestiune internă a stocurilor şi calculaţia costurilor***, Iaşi: Editura Contes, 1998.
20. **BUDUGAN, D.** — ***Contabilitate şi control de gestiune***, Ediţia a 2-a, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002.
21. **CAPRON, M.** — ***Contabilitatea în perspectivă***, traducere de Niculae, L, Bucureşti: Editura Humanitas, 1994.
22. **CARAIANI, C., Dumitrana, M.** — ***Contabilitate şi control de gestiune***, Bucureşti: Editura InfoMega, 2004.
23. **CĂLIN, O (coordonator)** — ***Contabilitate managerială***, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 2008.
24. **CĂLIN, O., Cârstea, G.** — ***Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor***, Bucureşti: Editura Genicod, 2002.
25. **CĂLIN, O.** — ***Contabilitate de gestiune***, Bucureşti: Editura Tribuna Economică, 2001.
26. **CĂLIN, O., Caraiani, C.** — ***Elemente de contabilitate de gestiune şi calculaţia costurilor***, Bucureşti: *Editura Omnia UNI-S.A.S.T.*, 1999.
27. **CĂLIN, O., Caraiani, C.** — ***Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor – procedee***, Braşov: Editura Omnia UNI-S.A.S.T., 1998.
28. **CĂPUŞNEANU, S.** — ***Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor***. Aplicaţii, Ed.a 2-a, Bucureşti: Editura Economică, 2003.
29. **CĂRBUNESCU, V. şi colab.** — ***Contabilitatea unităţilor agricole***, Bucureşti:Editura Didactică şi Pedagogică, 1982.
30. **CÂRSTEA, G., Călin, O.** — ***Calculaţia costurilor***, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 1980.
31. **CHADWICK, L.** — ***Contabilitate de gestiune***, Bucureşti: Editura Teora, 1998.
32. **CIBERT, A., Lauzel, P.** — ***Le plan comptable commenté***, tome IV, Comptabilité analitique

d'exploatation, Paris:Foucher, 1963.

33. **CIOBANU, I.** ***Management strategic***, Iaşi: Editura Polirom, 1998.
34. **COCRIŞ, V., Işan, V.** ***Economia afacerilor***, Iaşi: Editura Graphix, 1994-1995.
35. **COLASSE, B, Lesage, C** ***Introducere în contabilitate***, traducere de Tabără N., Iaşi: Editura TipoMoldova, 2011.
36. **COLASSE, B.** ***Contabilitate generală***, ediţia a 4-a, traducere de Tabără, N., Iaşi: Editura Moldova, 1995.
37. **COLASSE, B. avec la colaboration de Cedric** ***Introduction ála conptabilité***, Paris: Editions Economica, 2010.
38. **COOPER, R., Slagmulder,R.** ***Target Costing and valve engineering***, Montvale, 1997.
39. **CRISTEA, H.** ***Contabilitatea şi calculaţia în conducerea întreprinderii***, Timişoara: *Editura de Vest*, 1997.
40. **DAVIDSON,S., Weil, R.L.** ***Manual de contabilidad de costas***, Mexico, Mc Graw Hill, 1983.
41. **DEMEESTERE, R. şi colab.** ***Contrôle de géstion et pilotage***, Paris: Nathan, 1997.
42. **DIACONU, P. şi colab.** ***Contabilitate managerială aprofundată***, Bucureşti: Editura Economică, 2003.
43. **DIACONU, P.** ***Contabilitate managerială***, Bucureşti: Editura Economică, 2002.
44. **DIACONU, I. şi colab.** ***Costuri, preţuri şi tarife în economia modernă***, Bucureşti: Editura Tradiţie, 1997.
45. **DICKEZ, R.I.** ***Accountants Cost Handbook***, Nueva York: Roland Press, 1960.
46. **DOBROTĂ, N. şi colab.** ***Dicţionar de economie***, Bucureşti: Editura Economică, 1999.
47. **DOBROTĂ, N. şi colab.** ***Economie politică***, Bucureşti: Editura Economică, 1995.
48. **DONOAICA, S.** ***Calculaţia costurilor – contabilitatea analitică***, Bucureşti: Editura Eficient, 1998.
49. **DONOAICA, S.** ***Contabilitatea generală. Concepte şi aplicaţii din doctrina franceză***, Bucureşti: Editura ALL, 1996.
50. **DUBRULLE, L,Jourdain, D.** ***Comptabilité analytique de géstion***, Paris: Dunod,1995.
51. **DUMBRAVĂ, P., Pop, A.** ***Contabilitatea de gestiune în industrie***, Ed. a 2-a, Deva: Editura Intelcredo, 2011.
52. **DUMBRAVĂ, P., Pop, A.** ***Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism***, Deva: Editura Intelcredo, 1995.
53. **DUMITREAN, E., Scorţescu, G., Toma, C., Berheci, I., Marderos, D.** ***Contabilitate financiară***, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002.
54. **DUMITREAN, E.** ***Contabilitatea gestiunii patrimoniale***, Iaşi: Editura "Gh. Asachi", 1993.
55. **EBBEKEN, K., Possler, L., Ristea, M.** ***Calculaţia si managementul costurilor***, Bucureşti: Editura Teora, 2000.
56. **EPURAN, M. şi colab.** ***Contabilitate şi control de gestiune***, Bucureşti: Editura Economică, 1999.
57. **FAGES, E.** ***Les concepts fondamentaux de la comptabilité***, Paris: Eyrolles, 1993.
58. **FELEAGĂ, N.** ***Controverse contabile***, Bucureşti: Editura Economică, 1996.
59. **GARRISON, R. H., Noreen, E., N.** ***Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control and Decision Making***, IRWIN: Seventh Edition, 1994.
60. **GEE, G.P.** ***Advanced management accounting problems***, New York: Palgrane MacMillan, 1986.
61. **GERVAIS, M.** ***Contrôle de géstion et planification de l'entreprise***, 3e édition, Tome 1, Paris, Editura Economica, 1988.
62. **GLAUTIER, M. W. E., Underdown, B.** ***Accounting Theory and Practice***, 5th édition, Pitman Publishing, 1995.
63. **GORINCU, G.** ***Mic dicţionar al economiei de piaţă***, Galaţi: Editura Porto-Franco, 1991.
64. **GUTEMBERG, E.** ***Die Producktion***, Citat de Olariu, C. în *Costul şi calculaţia costurilor*,1977.
65. **HANSEN, P.** ***Contabilidad interna de la industria***, Madrid: Editura Aguilar, 1961.
66. **HARPER, W.M.** ***Cost Accounting***, Londra: Pitman Publishing, 1988.
67. **HELFER, J.P. şi colab.** ***Management Stratégique et Organisation***, Paris: Edition Vuibert, 1996.
68. **HEYNE, P.** ***Modul economic de gândire, mersul economiei de piaţă***, Bucureşti:

Editura Didactică şi Pedagogică, 1991.

69. **HLACIUC, E.** *Metode moderne de calculaţie a costurilor*, Iaşi: Editura Polirom, 1999.
70. **HORNGREN, C.T., Datar, S.T.** *Contabilitatea costurilor-o abordare managerială*, ediţia a XI-a, Chişinău, Editura ARC, 2006.
71. **HORNGREN, C.T.** *"Cost and management accounting: yesterday and today", în Research and current issues in management accounting*, Pitman, 1978.
72. **HORNGREN,C.T.** *Management accounting: where are we? in management accounting and control*,Madison: University of Wisconsin,1975.
73. **HORNGREN, C.T.** *La contabilidad de costos*, Mexico, UTEHA, 1972.
74. **HORNGREN, C.T. şi colab.** *Cost Accounting*, Prentice Halle, 1997.
75. **HOROMNEA,E, Tabără, N. (coord.) ş.a.** *Introducere în contabilitate: concepte şi aplicaţii*, Iaşi: Editura TipoMoldova, 2016.
76. **HOROMNEA, E. ( coord).ş.a.** *Bazele contabilităţii*, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2005.
77. **HOROMNEA, E.** *Tratat de contabilitate*, vol. I-II, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2001-2003.
78. **IACOB, C., Draica, R.M.** *Contabilitatea analitică şi de gestiune*, Bucureşti: Editura Tribuna Economică, 1998.
79. **IACOB, C., Ionescu, I.** *Contabilitate de gestiune*, Craiova: Editura Aius, 1996.
80. **IACOB, C** *Contabilitatea gestiunii interne a unităţilor economice*, Craiova: Editura Certi, 1994.
81. **IMAI, MUSAAKI** *Gemba Kaizen. O abordare practică cu costuri reduse, a managementului.* Traducere Dorobanţul O., ed. a 4-a, Bucureşti: Editura Fin Media, 2006
82. **INNES, J., Michell, F.** *Activity based costing a review with case studies*, London, CIMA, 1990.
83. **IONAŞCU, I. ş.a.** *Control de gestiune*, Bucureşti: Editura ASE, 2006.
84. **JOHNSON, H.T., Kaplan, R.S.** *Relevance Lost; The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston:Harward Business, School Press, 1987.
85. **KAPLAN, R.S., Atkinson, A.A.** *Advanced Management Accounting*, third edition, Ed. Prentice Hall International, 1998.
86. **KAPLAN, R.S.** *Cost System Design, Management Accounting*, febrero, 1990.
87. **KAPLAN, R.S.** *"Yesterday's accounting undermines production"*, Harward Business Riview, iulie/august, 1989.
88. **KEISER, A.M.** *Comptabilité analytique et de géstion*, Paris: Edition Eska, 1994.
89. **LAUZEL, P.** *Contrôle de géstion et budgets*, 7e édition, Paris, Sirey,1994.
90. **LEE, T.A.** *Income value and meassurement*, 3rd edition, Editura Dunod:Van Nastrand, Reinhold (UK), London, 1985.
91. **LECLEVE, D.** *Comptabilité analytique*, Paris, 1998.
92. **LEURION, J.** *Comptabilité analytique et géstion*, Paris, 1993.
93. **LÖNING, H. şi colab.** *Le contrôle de géstion*, Paris: Dunod, 1998.
94. **LORINO, P.** *Le contrôle de géstion stratégique. La géstion par les activités*, Paris: Dunod, 1997.
95. **LORINO, P.** *Le contrôle de géstion stratégique*, Paris, Editura Dunod,1991.
96. **LOUDERBACK, G.D.J.** *Managerial Accounting*, 5th edition, Boston, PWS-KENT. Publishing Company, 1998.
97. **LUCEY, T** *Management accounting*, 3rd edition, Editura OP Publication, 1992.
98. **LUCEY, T.** *Costing*, 5th edition, London, Publications Aldine Hause, 1996.
99. **MALO, J.L., Mathe, J.C.** *L'essentiel du contrôle de géstion*, Paris: Ed. d'Organisation, 2000.
100. **MANN, R., Mazer, E.** *Controlling. Conducerea profitabilă a întreprinderii*, Bucureşti:Editura ALL,1996.
101. **MARGEVIN, J. Ausset, G.** *Comptabilité analytique*, Paris: Dunod,1992.
102. **MC LANEY, E., Atrill, P.** *Accounting: An Introduction*, Prentice Hall Europe, 1999.
103. **MELYON, G. şi colab.** *Comptabilité analytique: Principes, tehniques et evolutions*, Paris: Ed. Eska, 1994.
104. **MEVELLEE, P.** *Le calcul des coûts dans les organisations*, Paris: La Decouverte, 1995.
105. **MIKOL, A., Guardia, I.C., Stolowy, H.** *Comptabilité analytique et contrôle de géstion*, Paris: Dunod, 1991.
106. **MYKITA,P., Inszinski, J.** *Comptabilité analytique*, Paris, Dunod, 1996.
107. **MITCHELL F.,** *Modern Management Accounting Developments*,Pearson

| | | |
|---|---|---|
| | **SALAFATINOS, C.** | Professional Limited, Great Britain, 1997. |
| **108.** | **NEWMANN, B.R., Jawen, P.** | ***Journal of Accountansy***, august, 1986. |
| **109.** | **OLARIU, C.** | ***Costul şi calculaţia costurilor***, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 1977. |
| **110.** | **OLARIU, C.** | ***Conducerea întreprinderii prin costuri***, Bucureşti: Editura Facla, 1974. |
| **111.** | **OLARIU, C.** | ***Studiul costurilor***, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 1971. |
| **112.** | **ONIDA, P.** | ***Economia d'azienda***, Unione Tipografico Editrice Torinese, 1960. |
| **113.** | **OPREA, D.** | ***Premisele şi consecinţele iformatizării contabilităţii***, Iaşi: Editura Graphix, 1995. |
| **114.** | **OPREA, D.** | ***Analiza şi proiectarea sistemelor informaţionale economice***, Iaşi: Editura Polirom, 1999. |
| **115.** | **PÂNTEA, I.P. şi colab.** | ***Managementul contabilităţii româneşti***, editia a 2a, Deva: Editura Intelcredo, 1999. |
| **116.** | **PÂNTEA, I.P şi colab.** | ***Contabilitate de gestiune***, Deva: Editura Intelcredo, 1994. |
| **117.** | **PEDERSEN, H.V.** | ***Los costes y la politica de precios***, Madrid, Aguilar, 1959. |
| **118.** | **PETRESCU, S.** | ***Analiză şi diagnostic financiar-contabil – Ghid teoretic-aplicativ***, Bucureşti: Editura CECCAR, 2006. |
| **119.** | **PETRESCU, S.** | ***Diagnostic economic-financiar***, Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2004. |
| **120.** | **PESCUEUX ,Z., Martory, B.** | ***La nouvelle comptabilité des coûts***, Paris: Presses Universitaires de France, 1995. |
| **121.** | **POP, A., Dum,bravă, P., Fătăceanu, G.** | ***Contabilitatea de gestiune în comerţ***, Deva: Editura Intelcredo, 1997. |
| **122.** | **RAVIGNON, L. şi colab.** | ***La methode ABC / ABM***, Paris: Ed. d'Organisation, 1999. |
| **123.** | **RAYBURN, L.G.** | ***Principles of Cost Accounting: Managerial Application***, third Edition, Irwin, 1986. |
| **124.** | **RUSU, D.** | ***Bazele contabilităţii***, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 1980. |
| **125.** | **SANDERS, W.S.** | ***Just-In-Time: Making it Hoppen:*** Unieashing the Power of Continouous Improvement, Editura Hardcover, 1995. |
| **126.** | **SAMUELSON, P.** | ***L'économique***, 2, Paris: Editura Armand Colin, 1983. |
| **127.** | **SEAL, W. GARRISON** | ***Management Accounting*** London: Mc Graw-Hill Education, 2006 |
| **128.** | **SCAPENS, R.W.** | ***Managenent accounting: A review of recent developments,*** New York:MacMillan, 1985. |
| **129.** | **SCHMALENBACH, E.** | ***Kostenrechnung und Preispolitik***, Köln und Opladen, Westdentscher Verlag, 1963. |
| **130.** | **SCHNAIDER, E.** | ***Contabilidad industrial***, Madrid,: Aguilar, 1960. |
| **131.** | **SCORŢESCU, G.** | ***Conrabilitatea agenţilor economici***, Iaşi: Editura Dosoftei, 1996. |
| **132.** | **SCORŢESCU, G.** | ***Contabilitatea cheltuielilor agenţilor economici***, Iaşi: Editura Fundaţiei Academice "Gheorghe Zane", 1994. |
| **133.** | **SHANK,L.R., Govindarajan,V.** | ***Strategic cost management: the new tool for competitive advantage***, New York, 1993. |
| **134.** | **SICĂ, G.** | ***Costurile de producţie în economia de piaţă***, Bucureşti: Editura Lumina,1993. |
| **135.** | **SIMON, H.A. şi colab.** | ***Centralization versus descentralization in organizing the controller's departrament***, New York: Controllership Foundation, 1954. |
| **136.** | **SMITH, J.,** | ***Handbook of Management Accounting,*** Sixth Edition, Elsevier, Marea Britanie,2007. |
| **137.** | **STAUBUS, G.J.** | ***Activit Costing and Input-Output Accounting Homewood***, Illinois, *R.D.* Irwin, 1971. |
| **138.** | **TABĂRĂ, N., Briciu, S., ( coord).** | ***Actualităţi şi perspective în contabilitate şi control de gestiune***, Iaşi: Editura TipoMoldova, 2012. |
| **139.** | **TABĂRĂ, N.** | ***Contabilitate şi control de gestiune – Studii şi cercetări***, Iaşi: Editura TipoMoldova, 2005. |
| **140.** | **TABĂRĂ, N.** | ***Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune,*** Iaşi, Editura TipoMoldova, 2006. |
| **141.** | **TABĂRĂ, N., Horomnea, E., Toma, C.** | ***Conturile anuale în procesul decizional***, Iaşi: Editura TipoMoldova, 2001. |
| **142.** | **TABĂRĂ, N., Horomnea, E., Toma, C.** | **Analiza contabil-financiară**, Editura TipoMoldova, Iaşi, 2001. |

143. **TOURNIER,** J.C. — ***La révolution comptable***, Paris: Ed. d'Organisation, 2000.

144. **ZISSU,** E. — ***Breviar de termeni pentru contabilitatea agenţilor economici,*** Editura Andreescu, 1992.

145. *** — ***Dicţionarul explicativ al limbii române,*** Bucureşti: Editura Univers Enciclopedic Gold, 2012.

146. *** — Legea nr. 82/1991 - ***Legea contabilităţii,*** republicată, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.902 din 11.12.2014, prin O.U.G. nr.79/2014.

147. — OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, publicat în M Of. Al României nr. 963/2004.

148. *** — O.M.F.P. nr.1826/2003 pentru aprobarea ***Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune,*** publicat în Monitorul Oficial al României nr. 23 din 12.01.2004

149. *** — Revista "***Contabilitatea, Expertiza şi Auditul Afacerilor"***, colecţia 2005-prezent

150. *** — Revista" ***Finanţe, Credit şi Contabilitate***" colecţia 2005-prezent

151. *** — Revista" ***Finanţe, Publice şi Contabilitate***" colecţia 2005-prezent

Lectorul universitar doctor în economie ***Mihai Mocanu*** este absolvent al Facultăţii de Ştiinţe Economice din cadrul Universităţii "Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, specializarea " Contabilitatea şi economie agrară", promoţia 1982, cu media generală 9,85. El a îndeplinit funcţia de profesor la discipline economice la Colegiul Agricol "Dimitrie Cantemir" Huşi în perioada 1982-2005. La 1 mai 2000, pe baza unui concurs, devine lector universitar titular la Universitatea "Lucian Blaga" din Sibiu, Facultatea de Ştiinţe economice, Departamentul Finanţe-Contabilitate, responsabil al Centrului teritorial Huşi.

În iunie 2006 devine doctor în ştiinţe economice, domeniul de doctorat contabilitate, la Universitatea „Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, la Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor. În anul 2007 devine expert contabil. Este autor a numeroase articole ştiinţifice, prezentate la diverse conferinţe naţionale şi internaţionale, mare parte dintre acestea fiind publicate În toată această perioadă (1982-2014) a desfăşurat cu succes activităţi didactice, metodice şi ştiinţifice.

Apariţia lucrării „***Contabilitatea fiscală aprofundată a imobilizărilor corporale***" elaborată de lectorul universitar doctor in economie ***Mihai MOCANU*** constituie un succes atât pentru autor cât şi pentru colectivul de cadre didactice de la "Şcoala Superioară de Contabilitate" a Universităţii "Lucian Blaga" din Sibiu. Cartea se adresează studenţilor, masteranzilor, doctoranzilor şi profesioniştilor în domeniul contabilităţii, precum si managerilor.

Legătura dintre contabilitate şi fiscalitate poate fi considerată de semnificaţie majoră în elaborarea normelor contabile naţionale şi internaţionale. În acest context, există două abordări

*Abordarea anglo-saxonă* este caracteristică unor state precum SUA, Marea Britanie şi Olanda şi altele în care reglementările fiscale sunt independente de cele contabile. Atenţia normalizatorului este îndreptată spre satisfacerea nevoilor informaţionale ale investitorilor de capital. Determinarea rezultatului fiscal rezultă din aplicarea unor reguli specifice, independente de cele utilizate în contabilitate. În această viziune, contabilitatea este influenţată mai puţin de fiscalitate.

*Abordarea continental europeană* este caracteristică unor ţări cum sunt Franţa, Italia, Austria, Germania şi altele, în care fiscalitatea exercită o influenţă importantă asupra contabilităţii şi a regulilor de evaluare şi de măsurare, existând o dependenţă între contabilitatea şi fiscalitate. Din acest motiv, întreprinderile tind să-şi subevalueze profitul, în scopul minimizării impozitului aferent, crescând amortizările şi provizioanele înregistrate. Potrivit acestei orientări, influenţa fiscalităţii conduce la distorsionarea informaţiei contabile, sens în care prelevările sunt formate din impozite, taxe şi contribuţii, existând diferenţe conceptuale semnificative între aceşti termeni.

Prof. univ. dr. Neculai Tabără
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iaşi

9 786066 769631